

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE VERGİ CEZALARININ ETKİNLİK
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Erdem YILMAZ

**Enstitü Ana Bilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Maliye**

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Temel GÜRDAL

ŞUBAT - 2011

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE'DE VERGİ CEZALARININ ETKİNLİK
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Erdem YILMAZ


Enstitü Ana Bilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Maliye

Bu tez 11/02/2011 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Halil KALABALIK

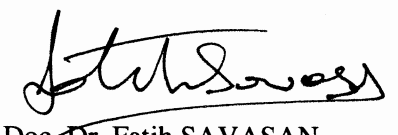
Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme


Doç. Dr. Temel GÜRDAL

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme


Doç. Dr. Fatih SAVAŞAN

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Erdem YILMAZ

11.02.2011

ÖNSÖZ

Türkiye’de vergi cezalarının etkinliği konusu, vergi suçlarını önlemede vergi cezalarının ne derecede etkili olduğunu, vergi cezalarının mükellef üzerindeki etkileri (caydırıcılık) ve cezaya gösterdikleri tepkileri vurgulamak açısından incelemeye değer bulunmuştur. Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen değerli danışman hocam Sayın Doç. Dr. Temel GÜRDAL’ a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilir, bugünlere gelmemde emeği geçen sevgili aileme şükranlarımı sunarım.

Erdem YILMAZ

11.02.2011

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ	v
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ	viii
ÖZET	ix
SUMMARY	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: VERGİ SUÇUNUN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, UNSURLARI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI	4
1.1. Vergi Suçunun Tanımı, Özellikleri ve Unsurları	4
1.1.1. Vergi Suçunun Tanımı	4
1.1.2. Vergi Suçunun Özellikleri.....	4
1.1.3. Vergi Suçunun Unsurları.....	5
1.1.3.1. Maddi Unsur	5
1.1.3.2. Manevi Unsur.....	6
1.1.3.3. Hukuka Aykırılık	7
1.2. Vergi Cezasının Tanımı ve Amaçları.....	7
1.2.1. Vergi Cezasının Tanımı	8
1.2.2. Vergi Cezasının Amaçları	8
1.3. Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi	10
1.4. Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları.....	12
1.4.1. İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları	13
1.4.1.1. Vergi Ziyatı Suçu ve Cezası.....	13

1.4.1.2. Usulsüzlük Suçu ve Cezası	14
1.4.2. Hürriyeti Bağlayıcı Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları.....	22
1.4.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası.....	23
1.4.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası.....	24
1.4.2.3. Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası.....	25
1.5. Vergi Cezalarını Kaldıran Nedenler.....	26
1.5.1. Ödeme.....	26
1.5.2. Pişmanlık ve Islah.....	26
1.5.3. Ölüm	28
1.5.4. Mücbir Sebepler	28
1.5.5. Zamanaşımı	29
1.5.6. Vergi Cezalarında Hata	30
1.5.7. Uzlaşma	31

BÖLÜM 2: AB ÜLKELERİNDE VERGİ SUÇ VE CEZALARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI, CEZA SİSTEMİNİN ALGILANMASI VE GÖSTERİLEN TEPKİLER

2.1. AB (Avrupa Birliği) Ülkelerinde Vergi Suç ve Cezaları ve Türkiye İle Karşılaştırılması.....	34
2.1.1. Fransa.....	34
2.1.2. Almanya.....	35
2.1.3. İngiltere.....	36
2.1.4. Belçika	37
2.1.5. Çek Cumhuriyeti.....	37
2.1.6. İspanya.....	38
2.1.7. İtalya	39

2.1.8. İsveç.....	40
2.1.9. Lüksemburg	41
2.2. Vergi Cezalarının Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar	41
2.2.1. İdari Nitelikli Cezaların Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar	41
2.2.2. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar	44
2.3. Vergi Mahkemelerinin Vergi Cezaları İle İlgili Kararlarının İncelenmesi	45
2.4. Vergi Suçlarına Karşı Uygulanan Diğer Yaptırımlar.....	48
2.4.1. Kamu İhalelerine Alınmama	48
2.4.2. Kamu Görevlerine Alınmama	49
2.4.3. Yurt Dışı Çıkış Yasağı.....	49
2.4.4. İhtiyati Haciz ve Teminat Uygulaması.....	51
2.5. Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması.....	52
2.5.1. Vergi Bilinci ve Ahlakı.....	52
2.5.2. Mükelleflerin Bilgi Düzeyi.....	55
2.5.3. Sosyal Faktörler	56
2.5.4. Hukuki Faktörler.....	57
BÖLÜM 3: VERGİ CEZALARININ ETKİNLİK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: BİR UYGULAMA	59
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	59
3.2. Araştırmanın Problem Cümlesi.....	59
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	59
3.3.1. Araştırmanın Evreni	59
3.3.2. Araştırmanın Örneklemi	60
3.3.3. Verilerin Toplanması	60
3.3.4. Araştırmanın Hipotezleri	62

3.3.5. Verilerin İstatistiksel Analizi.....	62
3.4. Bulgular.....	63
3.4.1. Örneklem Grubunun Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular.....	63
3.4.2. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerini Oluşturan Maddelere Verdiği Cevapların Dağılımı	69
3.4.3. Mükelleflerin ve Meslek Gruplarının Cezaların Etkinliğini Belirleme Düzeylerini Oluşturan Maddelere Verdiği Cevapların Dağılımı	72
3.4.4. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Ortalamaları.....	79
3.4.5. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması	80
3.4.6. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Spearman Korelasyon Analizi İle İncelenmesi	94
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	95
KAYNAKÇA	99
EKLER.....	107
ÖZGEÇMİŞ.....	109

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İSMMMÖ	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
İVDB	: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
md.	: Madde
KDV	: Katma Değer Vergisi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği
TCK	: Türk Ceza Kanunu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde Yer Alan Usulsüzlük Cezaları (01.01.2011'den itibaren uygulanacak tutarlar)	17
Tablo 2: 2009 Yılı Uzlaşılamayan Dosyaların Vergi Mahkemesine Yüklelediği Potansiyel İş Yüğü	46
Tablo 3: 2009 Yılı Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü	47
Tablo 4: 2009 Yılı Vergi Mahkemelerinin Vermiş Olduğu Kararlar	47
Tablo 5: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeyleri Alt Boyutlarının Güvenirlik Katsayıları	61
Tablo 6: Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	63
Tablo 7: Örneklem Grubunun Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı.....	64
Tablo 8: Örneklem Grubunun Yaşlara Göre Dağılımı	65
Tablo 9: Örneklem Grubunun Mesleklerine Göre Dağılımı	66
Tablo 10: Örneklem Grubunun Kayıtlı Vergi Mükellefi Olma Süresine Göre Dağılımı.....	67
Tablo 11: Örneklem Grubunun Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı	67
Tablo 12: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerini Oluşturan Maddelere Verdiği Cevapların Dağılımı	69
Tablo 13: Vergi Denetmenlerinin Cezaların Etkinliğine Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı	73
Tablo 14: Vergi Mahkemesi Hâkimlerinin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı	74
Tablo 15: Serbest Muhasebecilerin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı	75

Tablo 16: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı	76
Tablo 17: Yeminli Mali Müşavirlerin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı	77
Tablo 18: Vergi Mükelleflerinin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı	78
Tablo 19: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Ortalamaları.....	79
Tablo 20: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılaşması	80
Tablo 21: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılaşması	82
Tablo 22: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Yaş Değişkenine Göre Farklılaşması	84
Tablo 23: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Meslek Değişkenine Göre Farklılaşması.....	86
Tablo 24: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Kayıtlı Vergi Mükellefi Olma Süresi Değişkenine Göre Farklılaşması	89
Tablo 25: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Dahil Olduğu Kazanç Grubu Değişkenine Göre Farklılaşması	91
Tablo 26: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Spearman Korelasyon Analizi ile İncelenmesi	94

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	64
Şekil 2: Örneklem Grubunun Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı	65
Şekil 3: Örneklem Grubunun Yaşlara Göre Dağılımı	65
Şekil 4: Örneklem Grubunun Mesleklerine Göre Dağılımı.....	66
Şekil 5: Örneklem Grubunun Kayıtlı Vergi Mükellefi Olma Süresine Göre Dağılımı.	67
Şekil 6: Örneklem Grubunun Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı	68
Şekil 7: Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Ortalamaları.....	80

Tezin Başlığı: Türkiye’de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırmalı Analizi

Tezin Yazarı: Erdem YILMAZ **Danışmanı:** Doç. Dr. Temel GÜRDAL

Kabul Tarihi: 11.02.2011 **Sayfa Sayısı:** X (ön kısım) + 106 (tez) + 2 (ekler)

Anabilim Dalı: Maliye **Bilim Dalı:** Maliye

Vergi, mükellef ve devlet arasında sürekli tartışma konusu olmuştur. Devlet vergi gelirlerini artırmayı amaçlarken, mükellefler ise en az tutarda vergi ödemeye hatta hiç ödememeye çalışmaktadırlar. Vergilerin ödenmemesi durumunda vergi suçu ortaya çıkmakta ve cezai yaptırım söz konusu olmaktadır. Vergi suçunu önlemek için, uygulanacak cezai yaptırımların etkinliği, ceza sistemine bakış açısı ve algılanması ve cezaların caydırıcılığı son derece önem kazanmaktadır. Bu nedenle, çalışmanın konusu vergi cezalarının etkin olup olmadığının araştırılmasıdır. Bunu incelerken, vergi suç ve cezaları kavramsal olarak açıklanmış, cezai yaptırımların amaçlarının neler olduğu ve ceza sisteminin algılamasına etki eden faktörler incelenmiş, AB ülkelerinde vergi suç ve cezalarının neler olduğu ve Türkiye ile karşılaştırması yapılmıştır.

Bu çalışmanın ana problemi, Türkiye’de uygulanan vergi cezaları etkin midir? şeklinde geliştirilmiştir. Vergi cezalarının etkin olup olmadığını belirlemek için ve ana probleme yardımcı olmak için de iki alt problem belirlenmiştir:

- a) Ülkemizde uygulanmakta olan vergi cezaları caydırıcı mıdır?
- b) Vergi mükelleflerinin ceza sistemi karşısında geliştirmiş oldukları davranışlar nelerdir?

Bu sorulara cevap ararken, bir alan araştırması yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda, vergi cezalarının caydırıcı özellikte olmadığı ve vergi yükümlülerinin ceza sistemine güvenmedikleri sonuç olarak da Türk Vergi Sistemi’nde yer alan vergi cezalarının etkin olmadığı saptanmıştır. Araştırma neticesine göre, vergi ceza sistemimizin daha etkin olabilmesi için nelerin yapılması gerektiğine dair bazı önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Cezası, Etkinlik, Ceza Sistemi

Title of Thesis: Comparative Analysis of Tax of Penalty in Turkiye in Terms of Efficiency	
Author: Erdem YILMAZ	Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Temel GÜRDAL
Date: 11.02.2011	Nu. of pages: X (pre text) + 106 (main body) 2 (appendices)
Department: Public Finance Program Subfield: Public Finance Program	
<p>Taxation, has always been a contentrous question between taxpayers and state. While state aims to increase tax revenues, taxpayers try to pay at the lowest level. Not paying taxation causes revenue offenses so penal sanction occurs. The effectiveness of penal sanctions, view point of sanction system and deterrence of penalties become important day by day. The subject of the thesis is search that whether the penal sactions are effective or not. In the thesis, taxation penalties and revenue offenses are described, the European Union States and Turkiye are compared about what the penalties and revenue offenses are. Also, it's searched that what punitive sanctions are and that, the factors affecting perception of sanction system.</p> <p>Main problem at the thesis is developed by asking whether the tax penalty in Turkiye is effective or not. Beside that main problem, two sub problems are modified to answer effectiveness problem:</p> <ol style="list-style-type: none">a) Are the penal sanctions in our country dissuasive?b) What are the attitudes of taxpayers against sanction system? <p>To answer these questions, a field survey ise organized, and seen that punitive snactions are not dissuasive, taxpayers don't trust sanction system and tax penalties of Turkish Taxaction System aren't effective. The thesis also calls up some suggestions about what should be done for effectiveness of sanction system in Turkiye.</p>	
Keywords: Taxation Crimes, Taxation Penalties, Effectiveness, Penalty System	

GİRİŞ

Devletin, toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve ekonomik yapıyı yönlendirmek gibi önemli sorumlulukları vardır. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi için yapılacak harcamalarda gelire ihtiyaç vardır ve bu gelirlerin çok önemli bir bölümü vergilerden sağlanmaktadır. Vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak, kişi ve kurumlardan hukuki bir zorlama ile karşılıksız olarak aldığı değerler şeklinde tanımlanmaktadır.

Verginin, kamu gelirleri içindeki bu önemi nedeniyle, etkin bir şekilde toplanabilmesi gerekir. Çünkü vergiler, karşılıksız ve zorla alındığı için, kişiler daha az vergi ödeme eğilimindedirler. Hatta kişiler bu nedenle vergi kayıp ve kaçakçılık yollarına başvurmak suretiyle, vergi ödemekten tamamen kurtulmak istemektedirler.

Vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkması, bunlarla mücadeleyi ortaya çıkarmış ve dolayısıyla vergi suç ve cezaları önem kazanmıştır. Bu yüzden devlet vergi kanunları ile bir takım kurallar koymuştur. Bu kurallara aykırılık vergi suçu oluşturmakta, bunlar için öngörülen yaptırıma da vergi cezası denmektedir.

Vergi suç ve cezaları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Suç ve cezaların bir kısmı vergi hukukunu ilgilendirmekte olup, vergi kanunlara aykırı fiillere karşı uygulanacak yaptırımlar idari usullerle belirlenmiştir. Bir kısım suç ve cezalar da ceza hukukunu ilgilendirmektedir. Bunların belirlenmesi ve yaptırımı ise ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi durumunda verilen cezaların, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi durumunda anlam kazanacağını söylemek mümkündür. Bu durumda vergi cezalarının etkinliği devreye girer. Bu nedenle vergi cezalarının etkinliğinin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Çalışmanın Konusu

Ülkelerin iktisadi kalkınmayı sağlayacak ve yatırımları belirleyecek ve kaynak dağılımında etkinliğini sağlayacak bu ekonomik hedeflere ulaşmasında istenilen düzeye ulaşmak için etkin bir vergi sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla devlet

bir yandan gelir sağlamayı amaçlarken, diğerk yandan ekonomik politika amaçlarına ulaşmaya çalışır.

Bir toplumda vergi bilinci yeterince gelişmiş ise vergi sisteminde sorun o kadar düşük olacaktır. Böylece ülkelerin vergi sistemini düzenlerken, toplumun vergilendirmeye bakış açısını da dikkate almaları gerekir. Çünkü vergi sorumluları zaman zaman vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınabilmektedirler. Verginin ne anlama geldiği konusunda yetersiz bilgi sahibi olan vatandaşlar bu tür davranışlar sergileyeceklerdir. Bu davranışların önüne geçmek için her ülkede olduğu gibi ülkemiz vergi yasalarında da ceza sistemi oluşturulmuştur.

Vergi kanunlarına aykırı harekette bulunanlar için çeşitli idari ve cezai yaptırımlar geliştirilmiştir. Bu tür yaptırımların nedeni, vergi yükümlülerinin kanunlara aykırı harekette bulunmalarını engellemek, başka bir deyişle caydırmaktır. Bir vergi cezasının başarısı ise caydırıcı olması durumunda anlam kazanacaktır. Vergi cezalarının caydırıcı bir unsur olması ise vergi ceza sisteminin etkin olmasına neden olacaktır.

Vergi cezalarının etkin olup olmadığı sürekli olarak tartışılan bir konudur. Dolayısıyla çalışmamızın konusunu da vergi cezaların etkin olup olmadığının incelenmesidir. Bunu incelerken, vergi suç ve cezalarını yapısal nitelikleri üzerinde durulmuş, cezaların amaçlarının neler olduğu açıklanmaya çalışılmış, ceza sisteminin algılanmasına etki eden faktörler ortaya çıkarılmaya çalışılmış, diğerk ülkelerdeki vergi suç ve cezaları incelenmiş ve ülkemizdeki suç ve cezalarla karşılaştırması yapılmış, vergi bilinci ve ahlakı konularına değinilmiştir.

Çalışmanın Önemi

Vergi Usul Kanununda yer alan vergi cezalarının etkin olup olmadığı, suç sayılan fiillere ve bu fiiller işlendikten sonra uygulanacak yaptırımların mükellefler tarafından nasıl karşılandığının açıklanması, vergi ceza sistemine olumlu katkılar sağlayacaktır. Bu bağlamda vergi cezalarının mükellef üzerinde nasıl bir etki yarattığı, yaptırımların mükellefleri caydırıcılığı gibi meseleler son derece önem kazanmaktadır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, ülkemizdeki vergi sistemi içinde yer alan vergi cezalarının etkinliği, caydırıcılığı ve mükellef üzerindeki etkilerini araştırmaktır. Çalışmada, Vergi cezaları etkin midir? Vergi cezalarının amaçları nelerdir? Etkili bir ceza sistemi için gereken koşullar nelerdir? Vergi cezaları caydırıcı mıdır? ve Vergi mükelleflerinin ceza sistemi karşısında gösterdikleri davranışlar nelerdir? sorularına cevap aranmıştır.

Çalışmada vergi ceza sistemindeki aksaklıklara yer vermeye çalışılarak, vergi mükellefleri, mükelleflere hizmet eden serbest muhasebeci, SMMM ve YMM'ler ile vergi denetmenleri ve vergi mahkemesi hâkimlerinin görüş ve bakış açıları da aktarılmak istenmiştir. Dolayısıyla bu çalışma, gelir idaresinin ileride ortaya koyacağı çalışmalara fikir vermesi ve etkin bir ceza sistemi oluşturulması açısından yararlı olabilir.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle, vergi suç ve cezası kavramları açıklanmış, vergi suçunun unsurları ve özellikleri üzerinde durulmuş ve vergi cezasının amaçları incelenmiştir. Daha sonra Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi suç ve cezaları incelenmiş, ardından vergi cezalarının ortadan kaldıran nedenler üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde AB ülkelerindeki vergi suç ve cezaları üzerinde durulmuş ve Türkiye ile karşılaştırılması yapılmıştır. Daha sonra, vergi suçlarına karşı uygulanan diğer yaptırımlar ele alınmış, vergi mahkemelerindeki davaların sonuçları ve vergi ceza sistemine bakış açısı ve geliştirilen davranış tipleri incelenmiştir. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, vergi cezalarının etkinliği üzerine bir alan araştırması yapılmıştır. Yapılan alan araştırması sonucu elde edilen bilgilere göre aksaklıklar belirtilmiş ve söz konusu sorunların giderilmesine yönelik öneriler ortaya konulmuştur.

BÖLÜM 1: VERGİ SUÇUNUN TANIMI, ÖZELLİKLERİ, UNSURLARI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ SUÇ VE CEZALARI

1.1. Vergi Suçunun Tanımı, Özellikleri ve Unsurları

1.1.1. Vergi Suçunun Tanımı

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçları ile ilgili herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Sadece VUK'un 331. maddesine göre "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar." hükmü ile karşılaşılmaktadır. Böylece suçun niteliğine göre, hangi yaptırımların uygulanacağı açıklanmıştır.

Vergi suçunun çeşitli tanımları yapılmaktadır: "Vergi suçu, vergi kanunlarına uymak zorunda bulunan kişilerce işlenen, kamu düzenini bozan veya devleti vergi kaybına uğratan, kanuni teamüllere uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir" (Bayraklı, 2005:180). "Vergi mükellef ve sorumluları ile bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanunu'nda tanımı yapılan davranış biçimi ile vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir" (Candan, 1995:17). Vergi suçu, "Cezai yaptırım (müeyyide) ile korunan kurallara uymamak ya da bu kurallara aykırı davranmak biçiminde tanımlanabilir (Pehlivan, 2006:95). Başka bir tanımda ise;

"Vergi suçu, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve vergi idaresi ile bunların dışında olup ancak vergi suçu sayılan fiil ile ilişkisinin varlığı tespit edilen üçüncü kişilerin, Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında belirtilen ödev ve görev hükümlerine cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmeleridir" (Yereli, 2001:113).

Tanımlardan da anlaşılacağı gibi vergi suçu, vergi kanunlarına uyulmamasından ya da vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesinden dolayı ortaya çıkan fiiller olarak nitelenmektedir.

1.1.2. Vergi Suçunun Özellikleri

Vergi suçları, vergi sorumlusu, vergi mükellefleri veya vergi idaresinde görevli kişilerce işlenebilir. Vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından işlenen vergi suçları, doğrudan doğruya vergi suçları, vergi idaresinde görevli olan kişilerce işlenebilecek vergi suçu

ise, görevden doğan vergi suçları olarak adlandırılabilir. Bir fiili vergi suçu olarak niteleyebilmemiz için, kanunlarda bu fiiller için ceza öngörülmüş olmalıdır. Zira bu durum, temel bir ilke olan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu ve gereğidir. Vergi suçları neticesinde devletin vergi kaybına uğraması söz konusu olabileceği gibi, vergi kaybı ihtimali ile kamu düzeninin bozulması da mümkündür.

Vergi suç ve cezalarının kendine has bir yapısı vardır. Buradaki amaç, kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi şekilde uygulanmasıdır. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi, dolayısıyla devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması esastır. Söz konusu amaç, özellikle dar anlamda vergi suçları bakımından karşımıza çıkmaktadır. Devletin ve kamu idaresinin gelir kaynakları, yalnızca geniş anlamda vergiler değildir. Vergi niteliğinde olmayan örneğin taşınmazın kirası, iç ve dış borçlanma gibi gelir kaynakları da vardır. Bu gelir kaynaklarına zarar verici nitelikteki eylemlerin vergi suçu sayılmaları olanaklı değildir.

Devletin vergilendirmesi sırasında istenmeyen davranışlar, öncelikle kamu giderlerinin karşılanması amacıyla ilişkilidir. Bu durum sadece bir mali amaç olarak görülmemelidir. Çünkü; toplanan vergilerle kamu giderleri karşılanıyorsa, sosyal yarar toplumca paylaşılacaktır. Mükellefler vergilerini ödemiyorsa, sosyal zarar kamu tarafından ödenecektir. Aslında cezai nitelikli suçlardaki kamu yararı ile idari nitelikli suçlardaki kamu yararı arasında herhangi bir fark yoktur. Sadece suçun nitelenmesinde veya türünde bir fark vardır (Saban, 2003:290).

1.1.3. Vergi Suçunun Unsurları

Suç, bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı, kasten veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği hukuka aykırı ve bunun sonucunda cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylemdir. Vergi suçunun meydana gelebilmesi için olumlu ya da olumsuz bir hareketin olması, bu hareketin vergi kanunlarına aykırılık oluşturması gereklidir. Bu durumda vergi suçunun unsurları önem kazanmaktadır.

1.1.3.1. Maddi Unsur

Vergi suçlarının işlenebilmesi için VUK kapsamına giren vergi kanunlarına aykırılığın olması gerekmektedir. VUK' un ikinci kitabında vergi mükelleflerinin ödevleri düzenlenmiş ve mükelleflerin yapmaları gerekenler belirtilmiştir. Vergi kaybına neden

olan eylemler için vergi ziyai cezası öngörülmüşken, vergi yükümlülüğüne doğrudan etkisi olmayan davranışlar için özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Kanunun yasak koyduğu şeyler için ise hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Dolayısıyla maddi unsurun oluşabilmesi için vergi kanunlarına aykırı bir eylemde bulunulması gerekir.

Genel Ceza Hukuku'nda suçun maddi unsurlarını oluşturan, “hareket”, “illiyet bağı” ve “netice” durumları vergi hukukunda da geçerlidir. Örneğin; vergi suçunun maddi unsuru için kanunun suç saydığı bir hareketin yapılması gerekir. İkinci olarak hareketin kişinin eylemi sonucu olması gerekir. Yani vergi suçları açısından kişinin hareketi ile hazinenin gelir kaybının ya da kamu düzeninin bozulması arasında bir nedensellik bağı olmalıdır. Son olarak da söz konusu hareketin, vergi kaybına veya kamu düzeninin bozulmasına yol açması gerekmektedir.

1.1.3.2. Manevi Unsur

Kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesi çağdaş ceza hukukunun temel ilkelerinden biridir. Suçun oluşabilmesi için manevi unsur ya da kusurluluk unsurunun da olması gerekmektedir. Manevi unsur, işlenen fiil ile kişi arasındaki manevi bağı ifade etmektedir. Bu bağ kurulmadan gerçekleştirilen davranış, fiil niteliğini taşımayacak ve bir suçun varlığından da söz edilemeyecektir. Manevi unsura göre bir kimsenin bir suçtan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle hareketin faile isnat edilmesi, yüklenmesi gereklidir. Bir eylemin suç sayılabilmesi için, kanunun aradığı manevi unsurun bulunmaması, eylemi, kanunda tipi gösterilen suç olmaktan çıkarır. Diğer bir deyişle bir suçun varlığı durumunda ilgili kişilerin isnat kabiliyetinin (kusur kabiliyeti) olup olmadığının araştırılması, kusurlu davranabilme yeteneğinin olup olmadığının tespiti gerekecektir.

Kusur yeteneğini, yapılan hareketin anlamını kavrayabilme (algılama) ve söz konusu hareketi isteme kabiliyeti (davranışlarını yönlendirme) olarak tanımlayabiliriz.

Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kast ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Kast; kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarını bilerek ve isteyerek işleme demektir. Taksir ise istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğmasıdır (Gülseven, 18.11.2008).

Vergi suçları açısından kusurluluğa ilişkin hükümlere bazı vergi suçu türlerinde yer verilirken, bazılarında yer verilmemiştir. Ayrıca, vergi hukukunda, isnat kabiliyeti açısından ceza hukukundan farklı bir yön izlenmiştir. Vergide cezai sorumluluk açısından tüzel kişilerin vergi suçlarından sorumluluğu kabul edilmiştir (Bayraklı, 1996:98).

1.1.3.3. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, işlenen ve kanuni tarife uygun fiilin, hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesi, uygun görülmemesidir (Bayraklı, 1996:69). Fiilin cezalandırılması için bütünüyle hukuka aykırı olması gerekir (Şenyüz, 2003:9). Suç hukukla ilgili bir terim olduğuna göre, yalnızca ceza hukuku ile değil, bütün hukuk kuralları ile çatışma demektir. Dolayısıyla bir fiilin hukuka aykırı olması, bütün hukuk kurallarına aykırı olması demektir. Örneğin, borçlar hukukunda bir fiilin hukuka aykırı olması, onun medeni hukukta uygun olduğu anlamına gelmez.

Hukuka aykırılık unsurlarını ortadan kaldıran nedenlerin varlığı halinde fiil suç olmaktan çıkmakta ve bunun dayandığı bir haklı sebep ortaya çıkmaktadır. Bu tür sebeplere hukuka uygunluk sebepleri denmektedir. Kanun hükmü, amirin emri, meşru müdafaa, zorunluluk (ıztırrar) hali, hakkın kullanılması, ilgilinin rızası Türk Ceza Kanunu'nda sayılan hukuka uygunluk sebepleridir.

Vergi ceza hukuku açısından verginin kanunilik ilkesine istinaden, hukuka aykırılık oluşturan ve suç sayılan fiillerin vergi yasalarında düzenlenmesi önemli koşul olmaktadır. Vergilemenin biçimsel ve maddi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumunda, hukuka aykırı bir durum söz konusu olacak ve vergi suçundan bahsetmek mümkün olacaktır.

1.2. Vergi Cezasının Tanımı ve Amaçları

Ceza, topluma zarar veren fiiller karşılığı olarak, devletin kanun ile yarattığı amaçların gerçekleşmesi amacıyla ve kamu düzenini sağlamaya yönelik bir müessesedir. Ceza, devletin topluma zarar veren fiiller için kanunla belirlediği ve suç failini bazı durumlardan yoksun bırakan ve yargısal kararlarla sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu, önleyici ve tasfiye edici yaptırımlardır şeklinde de tanımlanabilir

(Bayraklı, 2006:64). Böylece ceza, suç teşkil eden harekete mahsus netice olarak ortaya çıkmaktadır.

Yeni TCK' da cezalar hapis cezası ve adli para cezası şeklinde ikiye ayrılmıştır. Vergi cezalarında da benzer bir durumla karşılaşılmaktadır. Vergi cezalarında da hapis cezası ve para cezası ayrımı mevcuttur. Suçun niteliğine göre yaptırım, idari nitelikte bir para cezası ya da hürriyeti bağlayıcı bir ceza olmaktadır.

1.2.1. Vergi Cezasının Tanımı

Vergi cezası VUK (331. md.)'da vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanmakta olan ceza olarak tanımlanmıştır. Başka bir deyişle vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi karşısında alınan tedbirler vergi cezalarını oluşturmaktadır. Diğer kapsamlı bir ifadeyle, vergi cezaları, devletin kanunlarla koyduğu yükümlülükleri yerine getirmeksizin vergi suçu işleyen kişilere uygulanan ve onları bir takım yoksunluklara uğratan yaptırımlardır (Bayraklı, 1996:87). Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi cezaları da diğer hukuk ceza sistemlerinde olduğu gibi ancak kanunla düzenlenir. Bu durum kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin sonucudur.

Yukarıda da belirtildiği gibi vergi kanunlarında, vergi mükelleflerinin ve vergi sorumlularının, vergi kaybına sebep olabilecek fillere karşı, bazı suçlar için mali cezalar; bazı suçlar için de hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Vergi idaresi, hangi kanun hükümlerine aykırı davranılmışsa, bu aykırılığa uygun vergi cezasını keser.

1.2.2. Vergi Cezasının Amaçları

Ceza, suç işleyen bir kişiye yaptırım uygulanmasıdır. Cezalandırma sosyal ve hukuki bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Ceza uygulaması olmadığında hukuk düzenin ve sosyal güvenliğin sağlanması mümkün görünmemektedir. Cezanın amacının belirlenmesi çalışmamız açısından özel bir önem arz etmektedir. Çünkü, cezanın etkinliğinin araştırılması sırasında, cezanın amaçları belirlenmelidir ki bu cezaların amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı konusunda bir değerlendirme yapılabilsin.

Cezanın amaçlarını belirlemeye çalışan bir takım görüşler vardır. Cezanın uygulanmasını amaç olarak gören teorilere mutlak teoriler denilmektedir. Bu teoriye göre ceza toplumun düzeni bozulduğu için uygulanır ve ceza verildiği zaman da

amacına ulaştığı kabul edilir. Buna göre kötülük yapan karşılığını ödemelidir. Bir kişinin kusuru varsa bu ancak ceza verilmekle telafi edilebilir. Mutlak teoride cezanın uygulanmasının amaç olduğu kabul edilir ve dayanak noktası kusurdur. Dolayısıyla kusurla orantılı ceza ön plana çıkmaktadır. Bu görüş cezalandırılabilirliğin koşullarını pek açıklayamadığından, günümüzde bir geçerliliği kalmamıştır.

Nisbi teorilere göre ceza gelecek için yani suçu önlemek için verilir. Bunlardan faydacı teori suç ile ceza arasında bir orantı bulunması üzerine kuruludur. Dolayısıyla ağır suçun daha hafifine göre daha ağır cezalandırılması gerekmektedir. Özel önleme teorisinde ise ceza suçtan korunma aracıdır. Cezanın türünü ve ölçüsünü kusur değil, önleme amacı belirler. Genel önleme teorisinde durum daha farklıdır. Burada cezanın amacı korumadır, ancak bu koruma kişiye değil topluma yöneliktir. Bir kişi suç işlediğinde ceza verileceğini öngörmesi durumunda, toplum suçtan korunur.

Karma teori ise, bu teorilerde savunulan bütün görüşlerin, cezanın amacını belirleme için bir arada olması gerektiğini savunur. Ceza hem geçmişe ve geleceğe yöneliktir ve hem de toplumu suçtan korumayı hedefler.

Vergi Hukuku açısından cezanın amacını incelediğimizde, cezanın temel iki amacı vardır. Bunlar, vergilendirme alanında istenmeyen davranışların engellenmesi ve adaletin sağlanmasıdır (Hatipoğlu, 2007:13). Bazı vergi cezalarının bir amacının da vergi kanunlarına aykırı harekette bulunan mükellef ve vergi sorumlularına ızdırap çektirmek olduğu söylenebilir (Yiğit, 2004:55). Vergi cezalarıyla aslında ulaşılmak istenen amaç, toplumun kamu düzenini ihlal eden bu tür davranışları onamadığını hissettirmek ve mükellefe bu davranışları bir daha tekrarlamaması gerektiği düşüncesini yerleştirmektir.

VUK' ta vergi idaresi tarafından kesilen veya ceza mahkemeleri tarafından hüküm verilen vergi cezalarında amaç, vergi kanunlarını ihlal etmeye eğilimli vergi mükellefleri üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının tahsilinin zamanında ve mümkün olan en az kayıpla gerçekleştirilmesidir (Candan, 1995:31).

Devlet egemenlik hakkını kullanarak, hem hazineye karşı olan vergi borcunun alacaklısı, hem de kanunlara uymayan kişiler hakkında yaptırım uygulamaya koymaktadır. Dolayısıyla devlet açısından cezaların iki temel amacı vardır:

Vergilendirme sırasında istenmeyen davranışların engellenmesi ve ülkede geçerli olan hukuk kurallarına göre adaletin sağlanması. Ancak vergi cezasının bu tür ekonomik, sosyal ve politik amaçlarının yanında, vergi suçu işleyen vergi mükellef veya sorumlularına, mali veya hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar vererek, ızdırap çektirmek amacının olduğunu söylemek de mümkündür.

1.3. Vergi Suç ve Cezalarının İncelenmesi

Türk ceza hukukunda olduğu gibi, vergi suç ve cezaları alanında da hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, suç ile ceza arasında orantılı, kabul edilebilir, amaca uygun durumların sağlanması gerekmektedir. Vergilemede olduğu gibi, suç kabul edilecek bir fiille verilecek ceza arasında, demokratik toplumun gereği olarak, adil bir dengenin kurulması zorunludur (Yaltı, 2008: 105).

Genel kamu hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da kanunilik ilkesi geçerlidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilerin kanunla konulmasını diğer yandan tarh ve tahsil işlemlerinin vergi kanunlarına uygun bir şekilde yapılmasıdır. Aynı zamanda verginin mükellefi, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay da vergi kanunlarında belirtilir. Vergi suç ve cezaları bakımından da vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, hangi eylemlerin suç sayılacağı ve bu eylemler karşılığında hangi yaptırımların uygulanacağı, verilecek cezaların süresi ve miktarı kanunda açıkça belirtilmelidir.

Vergi kanunlarında, idari nitelikli vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi ile ilgili açık bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, VUK' un 331. maddesindeki “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.” hükmünü vergi cezalarında kanunilik ilkesinin varlığı şeklinde yorumlayabiliriz (Baykara, 18.11.2008).

Vergi hukukunun temel ilkesi olan “vergilerin kanuniliği” ilkesi ilk olarak, 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'da ifadesini bulmuştur. Bundan sonraki süreçte, sözü edilen ilke anayasal metinlerde sürekli olarak yer almaya başlamıştır (Karakoç, 1995:70).

Kanunlar hazırlanırken yasa koyucu, kimi suçların niteliğini, işlenme biçimini, kişi, toplum ve devletin uğraması mümkün zararlarının içerik ve yoğunluğunu, toplumsal barışın ihlal derecesini, suçtan zarar görenlerin kimliğini, cezaların caydırıcılığını ve

toplumun değer yargılarını dikkate alarak düzenleme yapmalı, dolayısıyla keyfiliğe yer vermeden Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel kurallarına bağlı kalmalıdır (Aydın, 2008:16).

Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir eylemin vergi suçu sayılabilmesinin, kanunda açıkça gösterilen suçlara uygun olmasını, ceza verilmesinin de söz konusu cezanın kanunda gösterilmiş olmasını ifade etmektedir. Vergi kanunlarında suç ve cezası gösterilmeyen bir eyleme karşı, ceza hukukunda olduğu gibi, hukukun genel kurallarına ve örf adet kurallarına dayanılarak veya kıyaslama yoluyla suç sayılıp ceza verilmesi olanaksızdır. Ayrıca kanunilik ilkesi gereği, vergi idaresinin düzenleme yapma yetkisine dayanarak, yürürlüğe koymuş olduğu idari metinlerle bir davranışın suç sayılması ve cezalandırılması da söz konusu değildir.

Suç ve cezaların kanunlarda açıkça düzenlenmesi, devletin bireylere keyfi muamelede bulunmasını önlemektedir. Kanunilik ilkesi gereğince, kanunun açıkça suç saymadığı bir eylemden dolayı kimseye ceza verilemez. Aynı şekilde kanunda işlenen suça karşılık öngörülen cezadan başka bir ceza verilemez.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin yanında, kişi bir eylemde bulunduğu zaman yürürlükte bulunan kanunlara göre suç teşkil ediyorsa cezalandırılabilir. Bir eylem işlendikten sonra yürürlüğe giren kanunda suç olarak sayılmışsa, söz konusu kanun geçmişe yürütülerek kişi cezalandırılmaz. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi olarak adlandıracağımız bu durum vergi suç ve cezalarında da yer almaktadır.

Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan cezaların şahsiliği ilkesi burada da geçerlidir. Bu ilke, kanunda suç olarak teşkil edilmiş fiili kim icra etmiş ise ceza sorumluluğunun da o kişiye ait olmasını ifade etmektedir (Yılmaz, 2008:58). T.C. Anayasası'nın 38'inci maddesinde "ceza sorumluluğu şahsidir" ilkesi, suçu kim işlemişse sadece onun cezalandırılmasını gerektirir. VUK 'ta da vergi suçu sayılan davranış yapanın cezalandırılması amaçlanmıştır. Vergi suçuna neden olan davranış kim işlemişse kural olarak da onun cezalandırılması gerekir. Yalnız burada kanuni temsilcilerin işledikleri suçlardan kendilerinin sorumlu olduğuna dikkat etmek gerekir. Örneğin, vergi kanununa aykırı davranış, verginin mükellefi ve sorumlusu olan küçük, mahcur veya tüzel kişi adına yapılırsa da gerçekte, kanuna aykırı davranışın faili veli,

vasi, kayyım, kanuni temsilci veya işverendir. Burada vergi cezasına bunların muhatap tutulması, cezaların şahsiliği ilkesine uygundur.

Vergi idaresinin her türlü vergisel işlemine, dolayısıyla verilen cezalara karşı süresinde vergi mahkemesine dava açılabilir. Bu yöndeki hukuki himaye yani koruma tamdır (Baykara, 2008:10). Böylece Anayasa'nın 125. maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır ifadesi burada da kendine yer bulmaktadır.

Son olarak verilecek bir cezanın, işlenen suç ile orantılı olması gerekmektedir. Vergi hukukunda da işlenen suça göre cezanın niteliği değişmektedir. Bir kısım suçlar, kanunlarla belirlenmiş şekil şartlarına uymamak ya da vergi kaybına neden olmak biçiminde, bir kısmı da kamu düzenini bozmak şeklinde işlenmektedir. Bu yüzden de vergi ceza sistemimizde “idari nitelikte vergi suç ve cezaları” ile “hürriyeti bağlayıcı nitelikte vergi suç ve cezaları” bölümlemesi yapılmıştır.

1.4. Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları

VUK'ta düzenlenmiş vergi suç ve cezalarının bir bölümü sadece vergi hukukunu ilgilendirmekte, diğer bir kısım fiiller de ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. Ceza hukuku anlamında suçlar ve bunlara uygulanacak cezaların hukuki niteliği konusunda önemli bir tartışma yoktur. Ancak, vergi idaresince verilen cezalarda ise bazı farklı görüşler yer almaktadır (Karakoç, 2007:447).

VUK' un birinci maddesinde, kanunun uygulama alanı, genel bütçeye giren dairelerle il özel idareleri ve belediyelere ait resim ve harçlar olarak belirtilmiştir. VUK' un vergi benzeri mükellefiyetler kısmında, idari nitelikli vergi cezalarının uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. Örneğin, çeşitli sosyal güvenlik kuruluşlarının aidatlarıyla meslek kuruluş ve derneklerinin giriş ve yıllık aidatlarında durum böyledir.

Yukarda da dediğimiz gibi VUK' ta düzenlenmiş vergi suç ve cezalarının bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirirken, bir kısmı da ceza hukukunun kapsamına girer. Vergi hukukunu ilgilendiren suçlarda, suç sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak yaptırım vergi idaresince belirlenmektedir. Burada herhangi bir mahkeme kararına gerek duyulmaksızın, vergi dairesince ceza kesilmektedir. Mali nitelikteki suç ve cezalar olarak adlandırılan bu kısımda vergi ziyai ve usulsüzlük suçları ile bunların karşılığında yer alan vergi cezaları yer almaktadır. Ceza hukuku anlamındaki vergi suç

ve cezaları kısmında ise, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu ile vergi kaçakçılığı suçu ve cezaları yer almaktadır.

Bu bilgiler kapsamında, Türkiye’deki vergi suç ve cezalarını “idari nitelikli vergi suç ve cezaları” ile “hürriyeti bağlayıcı nitelikli vergi suç ve cezaları” şeklinde açıklayabiliriz.

1.4.1. İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları

İdari nitelikteki vergi suç ve cezaları, vergi idaresinin uygulama alanına giren para cezalarıdır. Bu para cezalarının bir kısmı, vergi kanunlarına aykırı bir davranıştan dolayı vergi ziyana (kaybına) neden olan kısmın, söz konusu kayba neden olan miktar kadar misli olarak hesaplanmasıdır. Vergi ziyai cezası bu tür cezalardandır. Diğer bir kısmı ise, kanunda maktu veya nispi olarak hesaplanmıştır. Örneğin usulsüzlük cezaları (genel ve özel usulsüzlük cezaları) bu tür cezalardandır.

1.4.1.1. Vergi Ziyai Suçu ve Cezası

VUK’ un 344. maddesine göre vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından, vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi halinde ortaya çıkar. Yine 344. maddeye göre vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği belirtilmiştir. Ancak vergi ziyana VUK 359. maddede yazılı eylemlerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu eylemlere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır (Bağdınlı, 2008:37). Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde (VUK 344. md.) uyarında kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

VUK’ un 344. maddesinin ikinci fıkrasında, 5728 sayılı kanunun 275. maddesiyle değiştirilmeden önce yer alan, “vergi ziyai cezasının ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden, cezaya ilişkin ihtarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” kısmı Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilmiştir. Çünkü söz

konusu ifadenin, Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi, vergi ziyayı suçuyla uygulanacak cezanın hesaplanmasında ele alınacak gecikme faizi oranının, Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmesinin öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe neden olacağından, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, "her türlü işlemlerinde Anayasa, yasa ve hukukun temel ilkeleri ile kendini bağlı sayan devlettir." tanımını gereği düzenlemenin "hukuk devleti" ilkesine aykırı olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 38. maddesinde, "Kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan yasanın suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz, kimseye suçu işlediği zaman yasa o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez", "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri yasayla konulur" kuralları yer aldığından, vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında esas alınacak oranların yasayla belirlenmesi gerektiğini tespit etmiş ve iptal talebinde yer alan 7, 10, 11 ve 73. maddelerin incelenmesini gerek görmeden, E.2001/3 K.2005/4 sayılı ve 06.01.2005 tarihli kararı ile VUK'un 344. maddesinde yer alan söz konusu hükmü, iptal etmiştir.

1.4.1.2. Usulsüzlük Suçu ve Cezası

İdari nitelikteki vergi suç ve cezalarının ikincisini usulsüzlük suçu ve cezası oluşturmaktadır. VUK'un 351. maddesine göre usulsüzlük, "vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi" olarak tanımlanmıştır. Bu kanun maddesine göre vergi ziyayının bulunup bulunmadığına, mükellef ya da vergi sorumlusunun suç işleme kastının olup olmadığına bakılmaksızın, sırf vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uymamaktan ceza verilebilecektir (Üstün, 2001:27).

Usulsüzlük fiili işlendiği zaman vergi ziyayına da sebebiyet verilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları karşılaştırılarak tutar olarak en ağır cezanın kesilmesi gerekmektedir (Bağdınlı, 2008:38). Örneğin, kurumlar vergisi beyannamesini vermeyen mükellef için tespit edilen vergi kaybı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda VUK'un 352. maddesine göre beyannamenin süresinde verilmemesi nedeniyle usulsüzlük cezası kesilmek durumundadır. Ancak söz konusu bu iki ceza aynı fiilden kaynaklandığından, VUK'un 336. maddesine göre, söz konusu

cezalar karşılaştırılarak, miktar yönünden en ağır olan cezanın uygulanması gerekmektedir.

VUK usulsüzlük cezalarını “genel usulsüzlükler” ve “özel usulsüzlükler” diye iki grupta incelemiştir. Genel usulsüzlükler de kendi aralarında birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.1.2.1. Genel Usulsüzlükler

VUK’ un 352. maddesine göre, “Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.” Usulsüzlük cezaları yine aynı maddede, birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmıştır.

1.4.1.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

VUK’ un 352. maddesine göre birinci derece usulsüzlükler şunlardır:

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
4. Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
5. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),

8. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
9. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin 342'inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmemiş olmasıdır.

1.4.1.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

VUK' un 352. maddesine göre ikinci derece usulsüzlükler ise şunlardır:

1. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesidir.

Birinci ve ikinci derece usulsüzlük fiilleri, VUK' a ekli cetvelde mükellef grupları ve usulsüzlüğün derecesine göre cezalandırılmaktadır. Bu sınıflandırma kanuna bağlı cetvel adıyla VUK' a eklenmiş ve mükellefler altı gruba ayrılmıştır (Tablo 1).

Tablo 1. 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde Yer Alan Usulsüzlük Cezaları (01.01.2011'den itibaren uygulanacak tutarlar)

Mükellef Grupları		1. Derece (TL)	2. Derece (TL)
1	Sermaye Şirketleri	96	53
2	Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	60	30
3	İkinci Sınıf Tüccarlar	30	15
4	Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	15	8
5	Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	8	3,70
6	Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	3,70	2,15

Kaynak: 402 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

VUK' un 414. maddesinin son fıkrasında, “Bu kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre bu hadler, her yıl için bir önceki yılda uygulanan miktarların yeniden değerlendirme oranında artırılmasıyla belirlenmektedir. Aynı zamanda bu şekilde belirlenen miktarları Bakanlar Kurulu yarısına kadar artırmak veya indirmek suretiyle de belirleyebilir.

VUK' un 352. maddesine yer alan usulsüzlük cezaları için, kanunun bazı maddelerinde özel düzenlemeler yer almaktadır. Bu konuda VUK 337. maddede yer alan düzenleme şu şekildedir; “Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nev'i usulsüzlükten maksat, fiillerin

352'nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.” Yani, hiç beyanname vermeyen mükellef, her bir beyanname için ayrı ayrı usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir (Bağdınlı, 2008:39). Örneğin, KDV beyannameleri bu KDV'ye tabi işletmelerin, aylık olarak müteakip ayın 25. günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine verdikleri beyanamedir. Ocak - Mart 2010 arası KDV beyannamelerini vermeyen mükellef adına, Ocak ayı için tam usulsüzlük cezası kesilirken, Şubat ve Mart ayları için ise Ocak ayı için kesilmesi gereken usulsüzlük cezasının dörtte biri ayrı ayrı kesilmelidir.

VUK 339. maddede ise, “Vergi ziyana sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.” denmektedir. Burada söz konusu edilen usulsüzlük cezası VUK 352. maddede sayılan usulsüzlük cezaları olup, özel usulsüzlükler bu kapsamda ele alınmamaktadır (Bağdınlı, 2008:40). Bu maddeye göre cezanın artırılması için tek koşul vergi ziyai cezası kesildikten sonra, vergi ziyana neden olacak bir fiilin işlenmiş olması, usulsüzlük cezası kesildikten sonra ise tekrar usulsüzlük cezası gerektiren bir fiilin işlenmiş olması gerekmektedir.

1.4.1.2.2. Özel Usulsüzlükler

VUK 353. maddede özel usulsüzlük cezaları, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğerk şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, damga vergisinde özel usulsüzlük suçu ve cezası ve son olarak bilgi vermektan çekinme ve Maliye Bakanlığı'nca getirilen bazı zorunluluklara uymama ve cezaları şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur. VUK 353. maddede yer alan tutarlar, 402 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirtilen ve 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanacak olan tutarlardır.

Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğerk şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halinde kesilecek cezalar şunlardır:

1. Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu

belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 170,00 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 80.000,00 TL'yi geçemez.

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 170,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 8.000,00 TL'yi bir takvim yılı içinde ise 80.000,00 TL'yi aşamaz.
3. 232. maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelenmesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.
4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan

mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 170,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 3.700,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.
6. Bu Kanunun 8'inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 200,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.
7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 600,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 120.000,00 TL'yi aşamaz.
8. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 800,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.
9. Bu Kanunun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durdurmamayan aracın sahibi adına 600,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ayrıca 353. maddenin sonunda, "Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükümleri bulunmaktadır.

VUK 355. maddede, damga vergisinde özel usulsüzlük cezası için, “Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1 Yeni Türk Lirasından az olamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

VUK’ un mükerrer 355. maddesine göre, kamu kurumlarıyla mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmakla yetkili kişilerin isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Bunlara uymayanlara, kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil, özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK mükerrer 355. maddesinde yazılı bu cezalar şunlardır:

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.070,00 TL,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 530,00 TL,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 260,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK’ un mükerrer 355. maddesinin devamında şu hükümlere yer verilmiştir:

“Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda, haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen, mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve

esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 800.000,00 TL'yi geçemez.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak, elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak, süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara, bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352'nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”

1.4.2. Hürriyeti Bağlayıcı Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları

Vergi Hukuku'ndaki vergi suçlarının yaptırımı, genellikle idari nitelikte olmasına rağmen bazı durumlarda cezai nitelikte olmaktadır. Yukarıda incelediğimiz idari nitelikteki vergi suç ve cezalarında, yaptırımı idare bizzat uygular. Çünkü, idare burada aynı zamanda alacaklı sıfatındadır ve fiili işleyen kişinin kusurluluğu üzerinde de pek durmaz. Cezai yaptırım gerektiren suçlarda ise, failin cezalandırma işlemi bağımsız yargı organlarınca yerine getirilir. Aynı zamanda cezai yaptırımlar sadece gerçek kişilere uygulanır.

Hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları, bazı kaynaklarda “adli vergi suç ve cezaları”, bazı kaynaklarda ise “ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları” başlığı altında incelenmiştir. Biz bu çalışmamızda “hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları” ifadesini kullanacağız.

Hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları, VUK 4. kitabının “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölümünün 359. maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları, 362. maddede vergi mahremiyetini ihlal suçu ve 363. maddesinde mükellefin özel işini yapma suçu şeklinde düzenlenmiştir.

1.4.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası

VUK’ un 359. maddesinin (a) bendine göre, aşağıdaki fiilleri yapanlar onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır:

1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

VUK’ un 359. maddesinin (b) bendine göre, aşağıdaki fiilleri yapanlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır:

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya

suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

Buna göre, gerçek bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilmektedir (Alptürk, 18.11.2008).

VUK' un 359. maddesinin (c) bendine göre, aşağıdaki fiilleri yapanlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır:

Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması, 344. maddede yazılı vergi ziyası cezasının ayrıca uygulanmasına engel olmayacaktır. Diğer taraftan cezanın uygulanabilmesi için ayrıca vergi ziyasına sebebiyet verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bunun yanında bazı durumlarda kaçakçılık suçu oluşturan fiil için usulsüzlük cezası da uygulanabilecektir. Örneğin bir muhasebe hilesi yapılması durumunda, tek düzen hesap planına ve muhasebe standartlarına uyulmadığı için özel usulsüzlük cezası da uygulanacaktır (Aydoğdu, 2009:27). Ancak, muhasebe hilesinden tam olarak neyin kastedildiği kanunda tanımlanmamıştır (Doğrusöz, 2008:98).

1.4.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Çalışmamızın başından bu yana mükellef ya da sorumluların yükümlülüklerinden bahsettik. Ancak, vergilendirme yetkisinin elinde bulunduğu devletin, bir anlamda vergi idaresinin de yapması gereken bir takım görevleri vardır. Örneğin, idarenin mükellefler hakkındaki bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmaması gerekmektedir. VUK' un 5. maddesinde, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler sayılmıştır. Buna göre; vergi muamele ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyona

iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler olarak tanımlanmışlardır.

Bu kişiler görevleri nedeniyle öğrendikleri, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işletmelerine, işlerine ve mesleklerine ilişkin sırları açıklayamazlar ve bu sırları kendilerinin veya başkalarının yararına kullanamazlar (Pekşen, 2009:45).

VUK' 362. maddesi, "Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır." şeklindedir. TCK' nın 239. maddesine göre, vergi mahremiyetine ihlal edenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Burada önemli bir husus, suçtan zarar görenin vergi mahremiyetini ihlal eden kişiden şikayetçi olması gerekeceğidir (Taş, 2007:173).

VUK' un 5. maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali ile ilgili bazı istisnalara yer verilmiştir. Bu durumlarda, vergi mahremiyetini ihlal suçu işlenmiş sayılmayacaktır. Maddeye göre; Gelir vergisi mükelleflerinin ve sermaye şirketlerinin, vergiye tabi matrahlarını ve hesaplanan vergiyi gösteren vergi levhasını işyerine asmaları vergi mahremiyeti anlamına gelmez. Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmiş olduğu halde ödenmeyen vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi mahalline de devredebilir. Ayrıca, vergi idaresi bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgileri verebilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlar, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına veya yine kanunla kurulmuş birlik ve meslek odalarına bildirilebilirler. Son olarak, vergi idaresi, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeleri verebilir.

1.4.2.3. Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

VUK' un 6. maddesinin son fıkrasında, vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasaklanmış, bu yasağa uymayanlara 363. maddede ceza öngörülmüştür.

VUK' un 363. maddesi gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar, Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaklardır. Bu maddeye göre, yükümlünün özel işlerini yapanlara bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi inceleme memurlarının, mükelleflerin özel işlerini görmeleri durumunda eşit davranma ve tarafsızlıktan bahsedilemeyecektir. Çeşitli nedenlerle bu yollara başvuran kişiler görevi kötüye kullanmış olacaklardır (Ay, 2006:103).

Burada ayrıca özel düzenleme yapılarak bu şekilde hareket edenlerin vergi ziyanına neden olmaları halinde, kanunun 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesileceği öngörülmüştür.

1.5. Vergi Cezalarını Kaldıran Nedenler

1.5.1. Ödeme

Ödeme, VUK' un 23. maddesinde vergi borcunun kanuna uygun surette ödenmesi olarak tanımlanmıştır.

Kesilen bir vergi cezasının öncelikle ortadan kalkma nedeni, doğal olarak söz konusu cezanın ödenmesidir. Bir yandan kişi tarafından ödenen ceza diğer taraftan idare tarafından tahsil edilmiş sayılacaktır (Şenyüz, 2003:138).

VUK' un 368. maddesine göre vergi cezaları, işlenen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren; dava açılmışsa vergi mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren başlayarak bir ay içinde ödenir.

1.5.2. Pişmanlık ve Islah

Beyana dayalı vergilerde, mükelleflerin işlemiş oldukları fiiller dolayısıyla, vergi kaybı doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde ve belli şartlar halinde kesilecek cezalardan kurtulabilirler. Böyle bir düzenleme ile mükellefle idare arasında bir yakınlaşma sağlanmakta, hem devletin sürekli olabilecek vergi kaynağı kurumamakta hem de mükellefe vergi duygusunun yerleşmesi sağlanmış olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendiliğinden haber verenlere belli şartları uygulamaları halinde, vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği, kaçakçılık cezası hükmü verilmeyeceği ve gecikme faizi de hesaplanmayacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.

VUK' un 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah ile ilgili şu düzenlemelere yer verilmiştir:

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

VUK' un 371. maddesinin son fıkrasında, pişmanlık hükmünün emlak vergisinde uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu hükümlerle, kamulaştırma bedelinin saptanmasında tek ölçüt olmamasına rağmen, emlak vergisi değerini kamulaştırma olasılığına karşı

yükseltmek isteyen kötü niyetlilere engel olmak amaçlanmıştır (Öncel ve diğ., 2007:218).

1.5.3. Ölüm

Ölüm halinde, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi gereği vergi cezaları düşmektedir. VUK' un 372. maddesinde “ Ölüm halinde vergi cezası düşer.” hükmüne yer verilmiştir. Yine VUK' un 164. maddesine göre ölümün işi bırakma hükmünde olduğu kabul edilmiştir.

Burada önemli olan bir husus, vergi hukukunda kişinin ölümü halinde ödenmemiş olan vergi mirası reddetmemiş mirasçılara intikal etmektedir. Eğer ortada bir gecikme zammı varsa, bu da söz konusu mirasçıya geçmektedir.

Ölüm halinde murisin işlediği vergi suçlarının cezası düşecektir. Mirasçıların işledikleri suçların düşmesi söz konusu değildir (Doğu Akdeniz Üniversitesi, 18.11.2008).

1.5.4. Mücbir Sebepler

VUK' ta her ne kadar mücbir sebebin tanımı yapılmamışsa da mücbir sebep hallerinin neler olabileceğine yer verilmiştir. Kanununun 373. maddesinde, “Bu kanunda sayılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.” hükmü yer almaktadır.

Kanunda sayılı mücbir sebepler, 13. maddede düzenlenmiştir. Buna göre; mükellefin vergi ödevlerinden herhangi birini yerine getirmesini engelleyecek ağır kaza, ağır hastalık geçirmesi ve tutukluluk durumu, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi yokluklar, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep sayılacaktır. Maddenin son kısmında “gibi haller” ifadesiyle, bu sayılan durumların dışında da mücbir sebep hallerinin olabileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK' un 15. maddesinde, “13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez.” düzenlemesine yer verilmiştir. Mücbir sebebin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisinin bir sonucu olarak, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yapılan işlemler ve ödevler zamanında yapılmış gibi sayılır. Dolayısıyla VUK' un 373. maddesi uyarınca böyle bir

durumda ceza kesilmeyecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir diğ er husus, VUK' un 15. maddesinin son fıkrasında da belirtildiğ i gibi, mücbir sebep hallerinin uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat edilmesi gerekmektedir.

Danıştay bir kararında, çalı ndığ ı öne sürülen mallara ilişkin olarak indirimi kabul edilmeyen KDV'ye uygulanan kaçakçılık cezasının uygulanabilmesi için açılan davada, hırsızlık olayının mücbir sebep sayılabilmesi için hukuken geçerli belgelerle kanıtlanması gerektiğ ine yer vermiştir (Yüksel, 2005:125). Ayrıca bu tür mücbir sebeplerin, vergi ödevinin yerine getirilmesi için belirlenen süre içerisinde olması gerekmektedir (Ok ve diğ ., 2002:100).

1.5.5. Zamanaşımı

Vergi cezasını sona erdiren diğ er bir neden zamanaşımıdır. Vergi hukukunda genel olarak iki tür zamanaşımı kabul edilmiştir (Öncel ve diğ ., 2007:132). Bunlar tahakkuk ve tahsil zamanaşımıdır.

VUK' un 374. maddesine göre, vergi ziyayı suçunda cezanın bağ lı olduğu vergi alacağ ının doç duğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beş yıl, usulsüzlük suçunda ise, usulsüzlüğ ün yapıldığ ı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemez. Ancak VUK' un 353 ve mükerrer 355. maddelerine göre kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi beş yıldır. Ayrıca 336. madde hükmüne göre vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezalarının birleşmesi halinde zamanaşımı süresi, vergi ziyayı cezası için belirlenen zamanaşımı süresinin sonuna kadar uzar.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102. maddesine göre, vergi cezaları da vergi borcu gibi vadelerinin rastladığ ı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar (Öncel ve diğ ., 2007:138).

VUK' un 359. maddesindeki suçların işlenmesi durumunda ise zamanaşımı süresi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre sekiz yıldır. Ancak, TCK'nin 344. maddesine göre, vergi suçları ile ilgili atıfta bulunulan kısımların da içinde bulunduğu diğ er

hükümlerinin yürürlük tarihi olarak 1 Haziran 2005 tarihi verildiğinden, bu tarihten önceki suçlar için zamanaşımı süresi beş yıl olacaktır (Özyurt, 2010:25).

1.5.6. Vergi Cezalarında Hata

VUK' un 375. maddesine göre, vergi cezalarında yapılan hataların, kanunun diğer maddelerinde belirtilen vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltileceği belirtilmiştir. VUK' un 116. maddesinde, “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları şeklinde ikili ayrıma tabi tutularak incelenmiştir. VUK' un 117. maddesine göre hesap hataları da matrahta hata, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde üçe ayrılmıştır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekelif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

VUK' un 118. maddesinde ise vergilendirme hataları şu şekilde ifade edilmiştir:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

VUK' un 119 ile 126. maddeleri arasında, hataların ortaya çıkarılması, düzeltme ve şikayet müesseseleri düzenlenmiştir. 119. maddeye göre vergi hataları, ilgili memurun hatayı görmesi ve üst memurların yaptıkları incelemelerle, teftiş sırasında, vergi incelenmesi sırasında ve mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkarılır.

Vergi hatasının idare bünyesindeki teftiş, inceleme vb. yolu ile meydana çıkarılması halinde düzeltme idarece re'sen yapılır. Hatanın düzeltilmesi mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. Mükellef, aleyhine olan düzeltmelere karşı dava açabilir (Özbalcı, 2004:219). Dolayısıyla vergi hatasından dolayı mükellef aleyhine bir düzeltmede, yükümlünün dava açma hakkı her zaman saklıdır (Yaltı, 2006:114).

120. maddede hataların düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürünün karar vereceği belirtilmiştir. Ortada mükellefin aleyhine yapılmış bir hata varsa, söz konusu hata düzeltilir. Söz konusu hata, yukarıda da belirttiğimiz gibi 375. maddeye göre, vergi cezalarında söz konusu ise yükümlü lehine yapılacak bir düzeltme, cezayı kısmen ya da tamamen sona erdirecektir (Öncel ve diğ., 2007:220).

1.5.7. Uzlaşma

Uzlaşma, idare ile yükümlü arasında vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasını amaçlayan bir müessesedir (Candan, 2006:260). Uzlaşma ile kanunda belirtilen şartların varlığı halinde, mükellef ile idare vergi veya ceza konusunda dava yollarına başvurmadan anlaşmaktadır. Uzlaşma ile kamu alacağı çabuk tahsil edilmiş olacaktır.

Kanunda tarhiyat sonrası uzlaşma diye bir adlandırma bulunmamakta ise de ülkemizde uygulanan uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki şekildedir. Ancak mükellefler bunlardan sadece birinden yararlanabilmektedirler.

VUK' un Ek 1. maddesinde uzlaşmanın konusu ve şartlarına yer verilmiştir. Mükellef tarafından vergi ziyana, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi nedeniyle, 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklanan nedenle sebebiyet verildiğinin iddia edilmesi veya 116, 117, 118. maddelerde yazılı vergi hataları ile bunların dışındaki her türlü maddi hatanın bulunduğu, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının ileri sürülmesi halinde uzlaşma talep edebilecek ve idare de uzlaşabilecektir.

Kanun tarhiyatın türü konusunda herhangi bir sınırlama getirmemiş ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Uzlaşma talebi mükellef ya da vekalet verdiği kişilerce vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmalıdır (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010:150).

Uzlaşma sağlandığında bir uzlaşma tutanağı imzalanır ve bu ödeme emri yerine geçer. Burada ödemenin süresi tutanaktaki tarihe göre hesaplanır (İşletme Portalı, 18.11.2008).

Tarhiyat öncesi uzlaşma VUK' un Ek 11. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek bir vergi cezasında, tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabilmesine Maliye Bakanlığı izin verebilir. Böyle bir durumda uzlaşmaya varılması halinde artık şikayet ve dava yolu kapalı hale gelir.

Yargıtay da bazı kararlarında, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması durumunda ceza mahkemesinde gidilemeyeceğini belirtmiştir (Güçlü, 1998:69).

Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK' un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Gecikme faizi ek bir müeyyide olup, gizlenerek zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi aslı üzerinden hesaplanması esasına dayanır (Bülbül, 2003:128).

Tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi ziyai cezası için uygulanmaktayken, tarhiyat öncesi uzlaşmada buna usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da dahildir. Ancak kaçakçılık suçlarını teşkil eden fiillerle vergi ziyana sebep olunması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma imkanı söz konusu değildir.

Kaçakçılık cezası öngören tarhiyatlara karşı mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmalıdır. Bu durum vergi dairesince reddedilirse, vergi mahkemesinde bu idari işleme karşılık dava açılmalıdır (Nazalı, 2010:45).

Uzlaşma, idari aşamadaki uyuşmazlıkların çözümü için vardır. Uyuşmazlıkların diğer çözüm yolu ise yargı yoluna başvurulmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2005:301).

BÖLÜM 2: AB ÜLKELERİNDE VERGİ SUÇ VE CEZALARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI, CEZA SİSTEMİNİN ALGILANMASI VE GÖSTERİLEN TEPKİLER

2.1. AB (Avrupa Birliği) Ülkelerinde Vergi Suç ve Cezaları ve Türkiye İle Karşılaştırılması

Farklı ülkelerde işlenen vergi suçları, işleniş bakımından birbirine benzemektedir. Ancak, bazı özellikleri ve yaptırımların ağırlığı bakımından farklılıklar yer almaktadır.. Burada, AB ülkelerindeki vergi suç ve cezaları ve Türkiye karşılaştırması yapılacaktır.

2.1.1. Fransa

Fransa'da vergi cezaları idari nitelikli cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. İdari cezalar daha çok parasal cezalar olarak öngörülmüştür (Üyümez, 2004:139). Ancak, ülkemizden farklı olarak, bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi ve alım sözleşmelerini onaylamamak gibi idari nitelikli cezalar da öngörülmüştür.

Vergi cezaları genel olarak üç durumda uygulanmaktadır; verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi veya vergiye tabi gelirin beyan edilmemesi ve vergi hilelerine başvurulması (Bilgin, 2006:47). Vergi beyannamesini zamanında kasıtlı olarak vermemek, vergiye tabi gelirini beyan edilen matrahın onda birini geçecek şekilde gizlemek, başka fiillerle verginin tahsilini önlemek ve hileli davranışlarla vergi kaçırmaya teşebbüs etmek fiilleri vergi kaçakçılığı suçu olarak belirtilmiştir (Öcal, 2001:42). Kaçakçılık fiili, faturasız mal satışı, sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılması şeklinde işlenirse en az iki yıl hapis cezası ve para cezası uygulanmaktadır (Öcal, 2001:43). Ayrıca üç yıla kadar meslek ve sanatın tatili ya da sürücü belgesinin iptali cezası veya beş yıldan on yıla kadar medeni haklardan yoksun bırakılma cezasına hükmedilebileceği öngörülmüştür. Tekerrür halinde uygulanacak ceza ise on yıla kadar hapis cezası ve ayrıca para cezasıdır. Görüldüğü gibi hakime geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Oysa ülkemizde vergi kaçakçılığı sonucu verilebilecek cezalar, birinci

bölümden hatırlanacağı üzere para ve hapis cezasından ibarettir. Ayrıca tekerrür halinde sadece para cezasında bir artış öngörülmüştür.

Fransa'da vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi çok önemlidir. Vergi ödemelerinin yapılması da vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinin ilk aşamasıdır. Bunun için devletin vergi denetimi de çok önemli bir konumdur (Şin, 2005:146). Fransa'daki vergi denetimi öncelikle hukuki bir kavramdır. Anayasaya göre devlet, yükümlülerin vergi kaçırıp kaçırmadığını denetlemek zorundadır. Ülkede vergi denetimi toplum olayı olarak algılanmaktadır. Bu yüzden Fransa'da mali idare daha çok vergi kaçakçılığı üzerinde yoğunlaşmaktadır.

2.1.2. Almanya

Almanya'da vergi suç ve cezaları, Alman Vergi Usul Kanunu'nda (Angabenordnung) düzenlenmiştir. Türkiye'de olduğu gibi, Almanya'da da kanunilik ilkesi geçerli olduğundan, vergi cezaları kanunla belirlenmiştir ve buna göre uygulanmaktadır (Yılmaz, 2008:64).

Türkiye'de olduğu gibi hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını gerektiren suçlarda ceza, yargılama sonucu verilirken, daha basit nedenlerden vergi suçları için uygulanacak para cezaları vergi idaresinin yetkisine bırakılmıştır.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığı suçu, failin kasten vergilendirme ile ilgili bilgileri idareye vermemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi vermesi şeklindeki fiiller ile kendisine ya da bir başkasına vergi avantajları sağlaması veya vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet vermesidir (Bilgin, 2006:45).

Bu fiillerin karşılığında verilecek ceza ise para cezası veya üç aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Kaçakçılık suçunun sahte bazı belgeler kullanarak işlenmesi durumunda veya suça vergi idaresi görevlilerinin katılması durumunda, hürriyeti bağlayıcı cezanın altı aydan on yıla kadar olabileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili diğer bir nokta, ülkemizdeki pişmanlık müessesesine benzeyen bir durum olan, failin belli bir zamana kadar fiilinden vazgeçmesi ve fiilini düzeltmesi halinde vergi cezasından kurtulabilmesidir. Ancak, bizim vergi hukukumuzdan farklı olarak vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere, seçme ve seçilme hakkından mahrumiyet şeklinde bir yaptırım türü uygulanmaktadır (Şimşek, 2007:121).

2.1.3. İngiltere

İdari para cezası gerektiren aykırılıklar 1970 tarihli “Taxes Management Act” ile düzenlenmiştir. Kanuna göre gelir vergisine ait vergi suçları ile kurumlar vergisine ait vergi suçları arasında ayırım yapılmıştır. Vergi suçları söz konusu kanunda, süresi içinde mükellefin vergiye tabi işlemlerini bildirmemesi, vergi beyannamesinin zamanında verilmemesi ya da hile ile gerçeğe aykırı eylemlerde bulunulması olarak sayılmıştır. İngiltere’de cezayı kesen kurum gelir idaresi olmakla birlikte, cezanın miktarına karşı dava açılabilir (Yılmaz, 2008:66).

İngiltere’de ülkemizde olduğu gibi bazı hallerde vergi cezaları azaltılabilmektedir. Örneğin, ceza uygulamasından önce, mükellefin kendi isteği ile doğru beyanda bulunması halinde cezada indirim yapılır.

Ülkede para cezasından başka gelir idaresinin iş yerini kapatma, meslekten men etme, faaliyetlerini durdurma gibi yetkisi yoktur. Vergi kaybı suçuna iştirak halinde de bizde olduğu gibi para cezası verilmektedir.

Ceza mahkemelerinde yargılanacak bazı suçlara İngiliz Gelir Vergisi Kanunu’nda yer verilmiş olup, ceza hükümleri ceza kanunu hükümlerine göre verilmektedir (Bilgin, 2006:49).

Bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı vergi beyanında bulunmak hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte para cezasını da gerektirmektedir. Ceza kanunu hükümlerine göre, yargılama sürecinde yalancı şahitlik ve yalan yemin etme fiilleri için hürriyeti bağlayıcı ceza, para cezası veya ikisi birden öngörülmektedir. Bununla birlikte herhangi bir muhasebe kaydı, bilanço, rapor ve Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili benzeri kayıt üzerinde, isteyerek yanlış bilgi vermek suçlarına iki yıl hapis cezası, para cezası veya her iki ceza birlikte verilmektedir (Şimşek, 2007:125).

İngiltere’de ceza zamanaşımı süresi, cezanın kesinleştiği yılı takip eden takvim yılından itibaren altı yıldır. Ceza zamanaşımı süresi, cezaya maruz kaldıktan sonra ölen kişinin şahsi temsilcisini de kapsamaktadır. İngiltere’de mirasçılar idari nitelikli vergi cezalarından dolayı sorumlu tutulmamaktadırlar (Üyümez, 2004:161).

Ülkede pişmanlık müessesesi uygulanmakta, yararlanmak isteyen mükellefin itirafta bulunması durumunda verginin kendisi alınmakta, ceza ve yargı yoluna gidilmemektedir.

2.1.4. Belçika

Belçika'da devlet tarafından konulan her verginin kendi kanununda vergi suçları ve karşılığı yaptırımlar sayılmıştır. Dolayısıyla ülkedeki vergi ceza sisteminin en temel özelliği, tüm vergiler açısından ortak bir düzenlemenin olmamasıdır. Durum böyle olmasına rağmen ceza hükümleri arasında ciddi farklılıklar bulunmamaktadır. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ceza hükümleri ve yaptırımlar neredeyse aynıdır (Üyümez, 2004:136). Türkiye'de ise bilindiği gibi, vergi suçları ve karşılığında uygulanacak yaptırımlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda açıkça sayılmıştır.

Ülkede kabul edilmiş idari nitelikteki cezalar, vergisel yükümlülüklerin belirli oranlarda artırımı, idari nitelikli para cezaları ve temsil hakkından yoksun bırakılma şeklinde sayılabilir.

Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar, yüksek miktarda para cezası ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırım altına alınmıştır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçeğe aykırı belge düzenlemek ya da kullanmak suçu düzenlenmiş ve karşılığında hapis cezası veya artan tutarda para cezası öngörülmüştür. Yine ceza hukuku anlamında suç sayılan ve hapis cezası ile artan oranlarda para cezası öngörülen suçlar, sahte fatura düzenlemek, sahte belge düzenlemek, vergi idaresi tarafından belge istenince yalan beyanda bulunmak şeklinde sayılabilir (Saraçoğlu, 2006:87).

Belçika'da vergi denetmenleri ve inceleme elemanları kasten bir kişiyi suçlarsa ceza kanunu hükümlerine göre cezalandırılmaktadırlar. Ayrıca gizliliğin ihlali durumunda da yine aynı kanun hükümlerine göre cezalandırılırlar (Üyümez, 2004:138).

2.1.5. Çek Cumhuriyeti

Diğer AB ülkelerinde olduğu gibi Çek Cumhuriyeti'nde de vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda idari nitelikli ceza uygulaması söz konusudur. Vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hatalı verilmesi durumunda vergi

miktarının % 10'u tutarında ceza öngörülmektedir. Beyannamenin geç verilmesi veya verginin geç ödenmesi durumunda ise günlük verginin % 0,3'ü tutarında ceza kesilmektedir (Üyümez, 2004:138).

Gelirin doğru beyan edilmemesi veya giderlerin yüksek gösterilmesi halinde para cezası veya hapis cezası öngörülmektedir. Eğer vergi kaybı çok büyük miktarlarda ise hapis cezasının süresi artmaktadır (Üyümez, 2004:139).

2.1.6. İspanya

İspanya'da vergi suç ve cezaları, idari nitelikte suçlar ve cezaları ile ceza hukuku anlamında suçlar ve cezaları şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Vergi suçları, "Ley General Tributaria" yani Genel Vergi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanuna göre vergi suçları, kanuna göre sınıflandırılan ve cezalandırılan eylemler veya ihmallerdir. Vergi suçu sadece dikkatsizlikle ortaya çıksa bile cezalandırılmalıdır (Üyümez,2004:147).

Genel Vergi Kanunu'nda, sabit veya belli bir oranda para cezasının yanında; belli sürelerde kamu görevinin ya da memuriyetin askıya alınması, devlet veya diğer kamu kurumlarıyla sözleşme yapmanın yasaklanması, devlet indirimlerinde veya teşviklerinden yararlanmanın kaldırılması gibi cezalar da yer almaktadır (Üyümez, 2004:147).

Ülkede vergi suçları, basit ve ciddi vergi suçları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Genel Vergi Kanunu'nun 78. maddesinde basit vergi suçları sayılmıştır. Buna göre; vergilendirilebilir geliri beyan etmeme, bilgi verme görevini yerine getirmeme, muhasebe işlem ve tescilini yerine getirmeme, denetim ve inceleme elemanlarına gerekli bilgileri vermeme veya çalışabilecekleri uygun ortam hazırlamama, vergi kimlik numarası kullanma ve bildirme görevlerini yerine getirmeme, fatura, makbuz ve benzeri belgeleri düzenleme ve saklama görevlerini yerine getirmeme eylemleri basit vergi suçu olarak sayılmıştır. Saydığımız bu basit suçları işleyenlere, belli miktarlarda para cezası verilmektedir (Üyümez, 2004:147).

2.1.7. İtalya

İtalyan vergi hukuk sisteminde de vergi cezaları, idare hukuku ve ceza hukuku anlamındaki yaptırımlar şeklinde belirlenmiştir. Suç ve cezada kanunilik ilkesi İtalyan Vergi Hukuku'nda da yerini almıştır. Buna göre basit düzenleyici işlemler ile ceza verilmesi mümkün değildir. Bir vergi suçu işlenmişse cezası da kanunda açıkça belirtilmiş olmalıdır. İtalya'da geçmişe yürüme yasağı vergi cezalarında da geçerlidir. Diğer bir husus da yeni kanun suç işlendikten sonra yürürlüğe girmişse, eski ve yeni kanun karşılaştırılarak lehe olan kanun uygulanır (Üyümez, 2004:151). Birinci bölümde incelendiği üzere, Türk Vergi Ceza Sistemi'nde de cezaların geriye yürümezliği ilkesi benimsenmiştir.

İdari cezalar, para cezası ve buna ek olarak mesleki faaliyetleri veya belirli faaliyetleri geçici olarak yasaklamak gibi cezalardır. Müdür, sorumlu veya personel olan tüzel kişi temsilcilerinin suç işlemesi halinde, sorumluluk bu kişilere ait olmakta ve ceza bunlara kesilmektedir. Tüzel kişiye bu sorumluluğu üzerine alarak cezayı ödeyebilme imkanı tanınmakla birlikte, tüzel kişilik bu temsilcilere rücu edebilme hakkına da sahip olabilmektedir (Üyümez, 2004:151).

Gerçeğe aykırı bilanço düzenleyerek beyanname verilmesi durumunda altı aya kadar hapis cezası ve para cezası verilebilmektedir. Mahkemede yalan yere yemin edilmesi durumunda ise altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Mahkeme kesin hüküm vermeden önce gerçek söylenirse ceza uygulanmamaktadır. Ayrıca ödenmeyen verginin ekonomik imkansızlıktan kaynaklandığı ispatlanırsa yine ceza uygulanmamaktadır. Diğer bir husus da eğer vergi suçu, ihmalkârlık olmadan bir hata sonucu hukuka aykırılık oluşturmuşsa, vergi cezaları uygulanmamaktadır. Yine yasaların belirsiz olduğu durumlarda ve mükelleflerin kanunları açık ve net bir şekilde anlayamadığı durumlarda kanuna aykırı bir durum ortaya çıkmışsa vergi cezası uygulanmamaktadır (Üyümez, 2004:152).

İtalya'da toplantı ya da gösterilerle propaganda yaparak, vergi ödemeye karşı toplumu kışkırtmak ve mükelleflerin vergilerini geç ödemesine neden olanlar hakkında altı aydan beş yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir (Üyümez, 2004:152).

Kaçakçılık suçunda hürriyeti bağlayıcı cezalar, belirli tutarların aşılıp aşılmamasına göre ağırlaştırılmaktadır. Belirtilen tutarların aşılmaması durumunda altı aydan iki yıla kadar, aşılması durumunda ise onsekiz aydan altı yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir. Vergi kaçakçılık suçu sahtecilik yaparak işlenmişse bu durumda mahkemeye gerek kalmaksızın ceza verilebilmektedir. Bu durumda ceza onsekiz aydan altı yıla kadar hapis cezası olmaktadır (Çak, 2008).

Türk Vergi Hukuku'nda olduğu gibi burada da tek bir fiille birden fazla suç işlenirse bu durumda en ağır olan ceza uygulanacaktır.

2.1.8. İsveç

İsveç hukukunda vergi suçlarına karşı verilecek cezalar idari nitelikli cezalar ve özel bir kanun olan Vergi Ceza Kanunu şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Beyannamenin geç verilmesi ve eksik ya da yanlış bilgi verilmesi durumlarında idari para cezası söz konusudur. Kaçakçılık suçunda ise Vergi Ceza Kanunu hükümlerine göre hareket edilir. Görüldüğü gibi Türkiye'den farklı olarak, kaçakçılık suçlarına karşı verilecek cezalar özel bir kanun olan Vergi Ceza Kanunu'nca belirlenmiştir (Üyümez, 2004:149).

Ülkede idari nitelikli cezalar ve ceza kanununa göre verilecek cezaların her ikisi de uygulanabilmektedir. Dolayısıyla aynı anda hem idari nitelikli ceza hem de ceza kanununa göre ceza uygulanabilmektedir.

Beyanname, süresi içinde verilmezse belli oranlarda para cezası söz konusudur. Eksik ya da yanlış bilgi verme durumunda ise ek vergi ödemeleri diye bir durum söz konusu olmaktadır. Bu durumda verilecek ceza vergi matrahının % 40'ı oranında olmaktadır (Üyümez, 2004:149). Ancak söz konusu yanlış bilgiler kolayca düzeltilebiliyorsa bu durumda ek vergi hesaplanmamakta ve vergi cezası kesilmemektedir.

Kaçakçılık suçunda ise verilecek cezalar Vergi Ceza Kanunu hükümlerine göre belirlenir. Bu durumda verilecek ceza, para cezası ve kişinin kastına göre veya vergi miktarına göre üst sınırı altı yıl olan hapis cezalarıdır.

2.1.9. Lüksemburg

Lüksemburg'da idari suçlar, geç beyanda bulunmak, beyan eksiklikleri ve bilgi verme yükümlülüklerine aykırı eylemlerdir. Ceza hukuku anlamında suçlar ise, kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır. Ülkedeki vergi kanunları, Almanya ve Fransa vergi sistemlerinden esinlenerek oluşturulmuştur. Ceza sistemi ise daha çok Fransa'ya benzemektedir.

İdari suçlara verilecek ceza belli oranlardaki para cezalarıdır. Ceza hukuku anlamındaki suçlarda ve dolayısıyla kaçakçılık suçunda ise ikili bir ayırım söz konusudur. Basit kaçakçılık durumunda, bilmeden ya da taksirle avantaj elde edilmesi durumu söz konusudur ve verilecek ceza aykırılığın ağırlığına göre belirlenecek para cezasıdır. Kasten kaçakçılık suçunda ise, para cezası ve mahkemenin takdirine göre iki yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Diğer önemli bir husus, hapis cezasının üç ayı geçmesi durumunda kişinin medeni ve siyasi haklardan mahrum bırakılması durumudur (Üyümez, 2004:154).

2.2. Vergi Cezalarının Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar

2.2.1. İdari Nitelikli Cezaların Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar

İdari nitelikli cezalar, birinci bölümde incelediğimiz üzere, vergi yükümlülüklerine aykırı davranışların vergi ziyana neden olması halinde uygulanacak vergi ziyai cezası ile vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde uygulanacak usulsüzlük cezalarıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan idari suçlar için öngörülen cezalar, bir yargı kararına gerek duyulmadan, kanun tarafından izin verilmiş idari makamlarca (vergi dairesi) belirli miktarlarda paranın alınması şeklinde uygulanmaktadır. Sadece vergi hukukunu ilgilendiren ve vergi kanunlarında suç olarak sayılan fiillerin işlenmesi durumunda, yargı kararına gerek olmaksızın vergi dairesince ceza kesilebilmektedir.

Burada öncelikle üzerinde duracağımız husus, idari nitelikli cezaların, ceza hukuku anlamında ceza mı yoksa idare hukukuna özgü bir yapı içerisinde mi inceleneceği tartışmasıdır. Bu nedenle idari nitelikli ceza ile ceza hukuku anlamındaki ceza kavramının arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konulması gerekir.

İdare kendine tanınan yetki ile düzeni sağlamak amacıyla zorlayıcı tedbirlere başvurmak ya da düzeni bozmama yükümlülüğünü hatırlatmak için bir yaptırım uygulamaktadır. Başka bir ifadeyle idarenin uyguladığı ceza aslında ceza olmayıp, yükümlülüğü dışında hareket eden kişiye bu yükümlülüğün hatırlatılması için verilen bir uyarı niteliğindedir (Bilgin, 2006:99).

Ceza hukuku anlamında ceza ise, kanunları ihlal edenlere, kanunda belirlenmiş isimlere göre adli yargı organlarınca uygulanan yaptırımlardır. Ancak mali cezalar idari işlemlerle idari makamlarca verilir. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumunda idari suçlar ortaya çıkacak ve idari vergi düzeni bozulacaktır. Böylece, idare tarafından ve idareye özgü yöntemlerle kanunun (VUK) verdiği açık yetki sayesinde uygulanan idari nitelikli cezaların, idare hukuku kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir (Ay ve Çakıcı, 2001:153).

Vergi idaresince uygulanan cezaların hukuki niteliği konusunda farklı görüşler ve bunlara yönelik eleştiriler mevcuttur. Bir görüşe göre vergi cezası aslında bir vergi cezası değil vergi zammıdır. Buradaki amaç devlete gelir sağlamaktır. Ancak bu görüş kabul edildiği takdirde vergi borcunda olduğu gibi cezaların da mirasçılara intikali gerekecektir. VUK'un 372. maddesine göre vergi cezaları mirasçılara intikal edemez. Bu yüzden bu görüş günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir. Diğer bir görüş tazminat görüşüdür. Buna göre ceza, devlet hazinesine verilen cezasın karşılanmasıdır. Bu görüş de cezaların şahsiliği ilkesi gereği günümüzde geçerliliğini yitirmiştir. Çünkü ceza mirasçılara intikal etmeyecektir. Oysa tazminatta böyle bir durum yoktur. Bir başka görüş de para cezasının ceza hukuku anlamında ceza olduğudur. Bu görüşe getirilen eleştirilerde ise; vergi cezalarında devlet alacağının güvence altına alınması söz konusudur. Para cezalarında böyle bir durum söz konusu değildir. Ayrıca hürriyeti bağlayıcılık niteliği yoktur ve para cezası hapis cezasına çevrilemez. Diğerlerine göre daha az eleştirilen son görüş, vergi dairesince uygulanan cezaların idari nitelikli cezalar olmasıdır. Bir fiil vergi dairesince suç olarak saptanır ve yine vergi dairesince ceza kesilir. Bu fiillere ilişkin cezalar parasaldır. Bu tür vergi suçları idari suç olarak nitelenebilir. Bu nedenle idari bir müeyyide olarak görülebilir. Dolayısıyla vergi dairesince uygulanan vergi cezaları, ceza hukukunun birçok ilkesini bünyesinde

barındırmakla birlikte, yapısı bakımından idari nitelikli ceza olarak kabul edilmektedir (Ay, 2006).

Vergi ziyayı, VUK' un 341. maddesine göre, "mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." Beyanname üzerinden alınan vergiler açısından uygulamada bazen, beyanname verilmemesine veya geç verilmesine rağmen verginin zamanında ödendiği görülmektedir (Candan, 1995:22). Dolayısıyla verginin tahakkuku gerçekleşmeden bir verginin ödenmesi söz konusudur. Bu durumda bir vergi kaybının olup olmadığı tartışma konusudur. Bazı yazarlara göre, bu durum yani tahakkuk edilmeyen bir verginin zamanında eksiksiz ödenmesi vergi ziyayı olarak değerlendirilmeyecektir (Şenyüz, 2003:41). Diğer bazı yazarlara göre ise, kanun vergi ziyasına ölçüt olarak, tahakkukun zamanında yapılmamış olmasını aldığından, tahakkuk işlemi yapılmadan önce yapılan ödeme kanunun anladığı anlamda bir vergi ödemesi değildir (Candan, 1995:23). Dolayısıyla vergi ziyayı mevcuttur.

Konu ile ilgili Danıştay'ın farklı görüşleri bulunmasına rağmen, Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararında, beyannamenin yasal süresi içinde verilmemesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine karşın, hesaplanan verginin süresi içinde ödenmesi durumunda vergi ziyayından söz edilemeyeceğine hükmetmiştir (Candan, 1995:23).

Vergi ziyayı ile ilgili bir diğer husus, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmeden önce, VUK' un 344. maddesindeki gecikme faizi ile ilgili kısımdır. Gecikme faizi kesin bir oran olmayıp Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilebilen bir orandır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini anayasadan alsa da verdiği kararlar idari niteliktedir. Dolayısıyla, vergi ziyayı suçuna uygulanacak cezanın hesaplanmasında ele alınacak gecikme faizi oranının, Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmesinin öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe neden olacağı açıktır. Bu yüzden VUK' un 344. maddesinin gecikme faizi ile ilgili kısmı Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir.

İdari cezalardan diğeri usulsüzlük cezalarıdır. Özel usulsüzlük suçları kanunda tek tek sayıldıktan sonra, son fıkrada ilgili kanun maddesinin uygulanmasına ilişkin diğeri usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir. Buradan,

Maliye Bakanlığı'nın hangi konuyu düzenlemede yetkili olduğunu görmek mümkün olmamaktadır. Ayrıca, idareye verilen bu yetkinin usul dışında esasa da ilişkin olması yetkinin hukukiliği konusunu tartışılmalı hale getirmektedir (Bilgin, 2006:105).

2.2.2. Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar

Hürriyeti bağlayıcı yaptırıma neden olan suçlar, Vergi Usul Kanunu'na göre kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçudur. Bu suçların işlenmesi karşılığında uygulanacak yaptırım ise hapis cezasıdır. VUK' ta düzenlenen bu suçlar, ceza hukuku bağlamında kabul edilmiş suçlardır. Zaten kaçakçılık suçu karşılığında öngörülen ceza dışında diğer suçlar için Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerine atıfta bulunulmuştur.

Ayrıca, Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesindeki "Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." Hükümü ile karşılıklı bu etkileşim pekiştirilmiştir (Doğrusöz, 2005). Dolayısıyla TCK'deki hükümler vergi kanunlarına da etki etmektedir.

Türk Ceza Kanunu'ndaki değişmelerden en fazla etkilenecek alanlardan birisi de Vergi Ceza Hukuku'dur (Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, 18.11.2008). Örneğin, TCK' da meydana gelen değişiklik paralelinde, VUK' un dördüncü kitap, ikinci kısmının üçüncü bölüm başlığı "Suçlar ve Cezalar" olarak, 360. maddesinin başlığı da "Cezada İndirim" olarak değiştirilmiştir (Üstün ve Şişman, 2009:143).

Vergi suçlarına karşı, hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını gerektiren birtakım gerekçeler öne sürülmüştür. Bu görüşlere göre; öncelikle mali cezalar tek başına vergi suçlarını önleyecek etkide değildir. Hapis cezası vergi suçlarını daha etkin bir biçimde önlemekte ve caydırıcı bir nitelik taşımaktadır. Yani hapis cezasının psikolojik bir üstünlüğü vardır. Hileli vergi suçunda devlet daha çok gelir kaybına uğramakta, kamu düzeni bozulmakta ve dolayısıyla devletin itibarı zedelenmektedir. Vergi, devlet faaliyetlerinin devamlılığı, düzenliği ve etkinliği bakımından büyük bir önem taşımaktadır ve böylece vergi ödevini yerine getirmeyenlere ağır cezaların verilmesi doğaldır. Gelişmiş ülkelerdeki eğilim de vergi suçlarına, idari nitelikli cezalar yerine veya bununla birlikte hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması yönündedir (Seven, 2001).

Bu tür cezalar uygulanırken dikkat edilmesi gereken bir durum vergi borcunun en kısa zamanda tahsil edilmesinin engellenmemesidir. Eğer ceza, vergi borcunun tahsilini imkansız hale getiriyorsa geçerli bir sebebi olmayacaktır. Vergi cezalarının temel amacı, kanunun suç saydığı fiil ile bozulan kamu düzeninin yeniden sağlanmasıdır (Seven, 2001).

Uygulanacak cezanın, söz konusu suçla aynı oranda olması gerekir. Aksi takdirde uygulanacak yaptırım, sosyal barış ve huzurun sürekli sağlanması amacına hizmet etmeyecektir. Gerçekten de fiil ile orantılı olmayan bir ceza kişiyi mağdur duruma sokabilir. Bu durumları önlemek için, özellikle 4369 sayılı yasa ile VUK' ta değişiklikler yapılmış ve ekonomik suçlarla gerçek suçlar arasında iyi bir ayırım yapılmaya çalışılmıştır (Bilgin, 2006:113). Ancak, vergi suçları, toplumda doğal suçlar olarak adlandırılan diğer ceza suçlarından daha az etkili sayılmaktadır. Çünkü, vergi suçlarının doğurduğu sonuç çoğu kez somut değildir ve mağduru da devlettir.

Bu nedenle bazı görüşler, suç karşılığında verilecek hapis cezasının, fail üzerindeki etkisinin zayıflatılmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmemesi gerektiğini savunmaktadır. Çünkü, çağdaş ceza hukukuna göre amaç, sadece ızdırap verme değil, yapıcı amaçların da olması gerektiğidir (Bilgin, 2006:113). Örneğin hapis cezasının para cezasına çevrilmesi gibi. Tabi böyle bir uygulamanın cezanın asıl niteliğiyle bağdaşmayacağını savunanlar da vardır.

2.3. Vergi Mahkemelerinin Vergi Cezaları İle İlgili Kararlarının İncelenmesi

Uzlaşma ile ilgili bölümde değinildiği üzere, uzlaşma sağlanamaması durumunda dava yolu açıktır. Böylece uzlaşamayan her konu vergi mahkemelerine potansiyel dava dosyası olarak gidecektir (Aslan, 2008:261).

Gerek uzlaşma müessesesinden sonra olsun gerek direkt vergi mahkemesine başvurmak suretiyle olsun; vergi mahkemelerindeki iş yükü, vergi mahkemelerinde açılan davaların idarenin mi yoksa mükelleflerin lehine mi sonuçlandırılmasının incelenmesi ve aralarındaki oranın ortaya çıkarılması, ceza sisteminin işlerliğini dolayısıyla vergi cezalarının etkinliğini belirleme konusunda çalışmamız açısından önem arz etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2009 yılı faaliyet raporu ve Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün 2009 yılı adli istatistiklerine göre aşağıdaki tablolar oluşturulmuştur.

Tablo 2. 2009 Yılı Uzlaşılamayan Dosyaların Vergi Mahkemesine Yüklelediği Potansiyel İş Yükü

Tarhiyat Öncesi			Tarhiyat Sonrası			Toplam
Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Kalan Dosya Sayısı	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Kalan Dosya Sayısı	
39.012	32.361	6.651	130.119	111.897	18.222	24.873

Kaynak: GİB 2009 Faaliyet Raporundan Oluşturulmuştur.

Tablodan görüleceği üzere, uzlaşılamayan toplam 24.873 dosya ile ilgili olarak mükelleflerin dava yolunu tercih etmeleri kuvvetli muhtemeldir. Dolayısıyla 24.873 adet dosya Vergi Mahkemelerinin potansiyel iş yükü olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak dosyaların çok büyük bir kısmında (% 85,29) uzlaşma sağlanarak, dava yolu kapatılmıştır. Bu durumdan, uzlaşma ile vergi mahkemelerinin iş yükünü sadece uzlaşma kapsamında bakıldığında % 85,29 oranında azaltmıştır çıkarımı da yapılabilir.

2009 yılında vergi mahkemelerine 110.733 yeni dava açılmıştır (Tablo 3). Uzlaşılamayan dosyalar da bu sayının içine yer almaktadır. Diğer dosyaların ise uzlaşma müessesesi dışında mahkemeye intikal ettiğini söyleyebiliriz.

Uzlaşma yolu olmasa idi vergi mahkemelerinde açılacak dava sayısı 279.904 olacaktı. Geçen yıldan (2008) gelenler ve bozularak gelen dosyalarla birlikte bu sayı 357.609'a ulaşacaktı. Elbette dosyaların büyük bir kısmının uzlaşmayla sona erdiğine dikkat etmek gerekir.

Tablo 3. 2009 Yılı Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü

Geçen Yıdan Kalan	Yıl İçinde Gelen	Bozularak Gelen	TOPLAM	Karar Verilen	Kalan (2010 yılına devreden)
72.177	110.733	5.528	188.438	111.934	76.534

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü 2009 Yılı Adli İstatistikleri (28.12.2010)

Tablo 4’te sadece “vergi cezalarına” karşı vergi mükelleflerince mahkemede açılan davalara verilen kararlar incelenmiştir. Aynı zamanda Tablo 4’te karar verilen ya da incelenen dosyalar yer almaktadır. Karar verilemeyen dosyalar, yani bir sonraki yıla (2010) devreden dosyalar, genel toplamın içine (76.534) dâhil olduğundan hangilerinin vergi cezalarına yönelik dosya olduğu tam olarak belirlenememiştir. Konumuz vergi cezaları olduğu için, bununla ilgili değerler incelenmiştir. Son olarak, kaynak tablo sadece vergi cezaları ve vergi ziyai cezası şeklinde ayırım yaptığından burada da aynı şekilde gösterilmiştir.

Tablo 4. 2009 Yılı Vergi Mahkemelerinin Vermiş Olduğu Kararlar

Dava Türü	Karar Türü			
	Ret	Kabul	Kısmen Kabul	Toplam
Vergi Cezaları	8.573	12.179	6.290	27.042
Vergi Ziyai Cezası	363	401	183	947
Toplam	8.936	12.580	6.473	27.989

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü 2009 Yılı Adli İstatistikleri (28.12.2010)

Görüldüğü gibi, vergi cezaları ile ilgili vergi mahkemelerine açılan davaların, % 31,93 (8.936)’ü reddedilmiştir. Davaların % 44,94 (12.580)’ü kabul edilirken, % 23,13 (6.476)’inde ise davalar kısmen kabul edilmekte kısmen de idari işlem onanmaktadır.

Vergi idaresince yapılan işlemlerden, vergi yargısının denetimine girmiş olanların % 68,07 oranında hukuka aykırılık tespit edilmiştir. Bir başka deyişle, mükelleflerin açmış olduğu davaların çoğunu kazandığını görmekteyiz.

Yapılan incelemelerden vergi mahkemelerinin yargılama sonrası verdiği kararlar, genellikle mükellef lehine sonuçlandığından, vergi ceza sisteminde olumsuz etkileri olacaktır. Çünkü vergi idaresince yapılan işlemlerin çoğunlukla hukuka aykırı bir durum olarak ortaya çıkması, mükelleflerin kolayca dava açabilmesine ve vergi kanunlarına aykırı olarak sayılan davranışların içerisinde bulunmayı yeteri kadar sakıncalı bir durum olarak görmemesine neden olacaktır.

2.4. Vergi Suçlarına Karşı Uygulanan Diğer Yaptırımlar

Vergi suçu işleyenlere karşı yukarıda incelediğimiz ve vergi kanunlarına göre verilen cezaların yanında, mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarını sağlayacak bir takım uygulamalar söz konusudur. Kamu ihalelerine alınmama, kamu görevlerine alınmama, yurtdışına çıkma yasağı, ihtiyati haciz ve teminat uygulaması şeklinde sayılabilir.

İşyeri kapatma cezası ise, 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı “Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yürürlükten kaldırıldığından, burada yer verilmeyecektir.

2.4.1. Kamu İhalelerine Alınmama

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 10. maddesine göre; “Türkiye’nin ve kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan” istekliler, ihaleye katılmak için yeterlilik kurallarını taşımadığından kamu ihale alımlarına katılamazlar. Kamu İhale Kanunu’nun aynı maddesinde, “İhale tarihinden önceki beş yıl içinde mesleki faaliyetlerinden dolayı yargı kararıyla hüküm giyen” istekliler de kamu ihalelerine katılamayacaklardır. Dolayısıyla bir kişinin vergi borcu olmasa bile, daha önce vergi kanunlarına aykırılıktan dolayı hüküm giymişse kamu ihalelerine katılamayacaktır.

2.4.2. Kamu Görevlerine Alınmama

Vergi kaçakçılığı nedeniyle ceza almış olan mükellef, bu cezası affa uğramış olsa bile, kamu görevlerine alınmaz ve kamu hizmetlerinde kurucu ortak olamaz veya kamu hizmetlerini yerine getiremez. Dolayısıyla bir kere ceza alındığında ki, affa uğramış olsa bile, ömür boyu kamu görevlerine alınmaz. Vergi kaçakçılığı suçu işleyenler; 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 8. maddesine göre devlet memuru, Anayasa'nın 76. maddesine göre milletvekili, 2802 Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun 8. maddesine göre hakim ve savcı, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. maddesine göre serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 11. maddesine göre siyasi parti üyesi, 5188 sayılı Özer Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun'un 10. maddesine göre özel güvenlik görevlisi, 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nun 5. maddesine göre sendika kurucusu, 7397 Sigorta Murakabe Kanunu'nun 2. maddesine göre sigorta şirketi kurucu ortağı, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 8. maddesine göre banka kurucu ortağı, 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 50. maddesine göre esnaf ve sanatkâr odalarında başkanlık ve üyelik, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 5. maddesine göre avukatlık yapamazlar (Aslan, 2008:134).

2.4.3. Yurt Dışı Çıkış Yasağı

Maliye Bakanlığı tarafından 1950'lerden bu yana yayınlanan tebliğler ile yurt dışına çıkış yasağının amacı ve ne şekilde uygulanacağı anlatılmaya çalışılmıştır. Tahsilat genel tebliğine göre yasağın amacı, amme alacaklarının tahsilatının güvence altına alınması, tahsilatın hızlandırılması ve mükelleflerin yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi olarak ifade edilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un 36/A maddesinde yurt dışına çıkış yasağı şu şekilde düzenlenmiştir:

“Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca

hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirimi üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkraya göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.10.2010 tarih ve 2010/1 seri nolu Tahsilat İç Genelgesi'ne göre, bu maddenin kaynağını oluşturan 1982 Anayasası'nın 23. maddesinin beşinci fıkrası, 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 3. maddesi ile “Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir” şeklinde değiştirilmiştir. Söz konusu anayasa değişikliğine ilişkin halk oylaması, 12.09.2010 tarihinde yapılmış ve 23.09.2010 tarih ve 27708 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kesin sonuçlara göre halkoylaması kabul edilmiştir. Böylece 6183 sayılı kanunun 36/A maddesinin uygulama alanı kalmamıştır (Hukuki Net, 01.10.2010).

Dolayısıyla 1982 Anayasası'nda yapılan bu son değişikliğe göre artık vergi suçu işleyen ve ceza kesilen mükelleflere yurt dışı yasağı yaptırımını ortadan kalkmıştır.

2.4.4. İhtiyati Haciz ve Teminat Uygulaması

6183 sayılı kanununun 13. maddesine göre, hangi hallerde haczin kullanılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

1. 9' uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanununun 27, 29, 30. maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa.

Bu durumlarda vergi dairesi başkanı veya müdürü tarafından ihtiyati haciz kararı alınarak derhal uygulanabilecektir.

Bu maddelerden anlaşılacağı gibi, kişi borcunu ödememek için mallarını gizlemeye, kaçırmaya ve böylece verginin ödenmesinin tehlikeye düşüreceği için ihtiyati haciz uygulamasına gidilir. Dolayısıyla kesinleşmiş bir vergi borcu olan mükellefin, yukarıdaki hallerin varlığı durumunda ihtiyati haciz uygulaması ile karşılaşacağı ortadadır. Ancak birinci bentteki teminat istenmesi durumu tarhiyat öncesi aşamada bile gerçekleşmektedir.

Vergi inceleme memurları tarafından yapılan inceleme sonucunda, VUK' un 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren durumlarda ya da borçlunun ikametgâhının belli olmasına karşın ikametgâhı Türkiye'de değilse ve bu durum amme alacağının tahsilini tehlikeye düşürüyorsa, mükelleften teminat istenebilir (Aslan, 2008:175).

Görüldüğü gibi vergi suçu işleyen bir mükellef, vergi kanunlarına göre ceza almanın yanında, teminat istenmesi, ihtiyati haciz, kamu ihalelerine alınmama, kamu görevi yapamama ya da kamu hizmetlerine girememe durumlarıyla karşı karşıya kalmaktadır. Yurt dışına çıkış yasağı uygulaması ise yukarıda da belirttiğimiz gibi ortadan kalkmıştır.

2.5. Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması

Bilindiği gibi vergi cezaları, hürriyeti bağlayıcı cezalar ve idari nitelikli cezalar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin cezayı nasıl algıladıklarına neden olan bazı faktörler vardır. Bunlar; vergi bilinci ve vergi ahlakı, mükellefin bilgi düzeyi, sosyal faktörler ve hukuki faktörler şeklinde sayılabilir.

2.5.1. Vergi Bilinci ve Ahlakı

Bir vergi sisteminin başarısı için toplumun inancı ve desteği zorunludur. Bu yüzden devlet, bu sistemi hazırlarken haklı, dürüst, güvenilir açık ve düzeni sağlamada güçlü olmalıdır. Ancak, bunlar sağlansa bile bazı sıkıntılar söz konusu olmaktadır. Örneğin, herkesin vergi ödemesiyle yalnızca toplumsal değil, bireysel çıkarların da maksimum olduğuna inanç mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla, vergi ödemeye karşı olan direnci kırmak ve insanları bilinçlendirmek gerekmektedir. Bunun da koşulu vergi sisteminin mükelleflere en iyi şekilde anlatılabilmesidir (Sarıoğlu, 2002).

Vergi ceza sisteminin işler olması, caydırıcı olması toplumsal bilincin gelişmesine ve toplumda kabul görmesine neden olacaktır. Mükellefler vergiyi kendilerine bir külfet olarak gördüklerinden, bunun gerekliliğine ve adil olduğuna inanmaları gerekmektedir.

Mükellefler, psikolojik olarak, ödemeleri gereken vergiyi kendilerine sunulan kamu hizmet değerinin ne olduğunu bilmeden, verginin yük olduğunu ve bu yükün fazla olduğunu sanabilirler (Batırel ve Uçkun, 1991:8).

Ceza sistemindeki bir aksaklık, vergi yükümlülüklerini yerine getirenlerin kendilerini enayi hissetmesine, ödemeyenlerin uyanık olarak nitelendirilmesine ve dolayısıyla vergi ödeme konusunda yeni mazeretler üretilerek, vergi ödevinin yerine getirilmemesine ve meşruiyet kazandırılmasına neden olacaktır.

Vergi mükelleflerinin ve vergi dairesi personelinin vergi bilinç düzeylerinin sorgulanmasına yönelik olarak yapılan bir araştırmada katılımcılar, vergiyi ahlaki, hukuki boyutlarıyla bir bütün olarak algılamış, ancak diğer bireylerin vergi hakkındaki farkındalığı konusunda karamsarlık göstermişlerdir. Ayrıca çalışmada, katılımcıların çoğu, Türkiye’de herkesin vergisini tam olarak ödemediği kanaatine varmıştır. Eğitim seviyesinin artması, mükellef ile idare arasındaki olumlu ilişki, adil bir gelir dağılımı olmasının vergi bilincini olumlu etkileyeceğini belirtmişlerdir (Aslan ve Öz, 2009:128).

Vergi ahlakı, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Aktan, 08.11.2010). Kişilerin vergiye uyumlarını belirleyen psikolojik unsurların başında gelen vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet olarak da tanımlanabilir (Tunçer, 2003:110). Vergi ahlakı genel ahlaktan farklı bir kavramdır ve genel ahlaka göre günümüzde daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmüştür (Hatipoğlu, 2007:38).

Vergi suçu işlenmesi bazen verginin zorlayıcılığından bazen de vergiyi toplayan devlete karşı olan güven eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Daha sıkı denetim ve ağır vergi cezaları mükelleflerin içsel motivasyonlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. İçsel motivasyonlarına değer verilmemesinden dolayı vergi mükellefleri, kendilerini temize çıkarma çabalarını azaltabilirler (Tunçer, 2003:105).

Mükellefin devletle birlikte gönüllü bir biçimde çalışması için bazı gerekçeler vardır. Örneğin, kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında bunun bir bedeli olmalıdır, kanunlara uyma istenen ve yararlı bir davranıştır, sosyal hizmetlerde gönüllülük yararlı bir ahlaki ilkedir. Ahlaki inanışlar birçok suç için önemli rol oynamaktadır. Bir görüşe göre ekonomik suçlar, ahlaki olmayan tercihlerin sonucudur (Üyümez, 2004:345).

Toplumda vergi suçu işleyenlerin damgalandığı ya da dışlandığı sıklıkla rastlanan bir durum değildir. Birçok anket sonucuna göre çoğu vergi kanunlarına uymama eylemleri ahlaki inanışlardan kaynaklanmamaktadır. Bir çalışmada vergi kaçırmanın, aynı tutarda

hırsızlık yapılmasından daha az ciddiye alındığı görülmüştür. Başka bir çalışmada ise vergi kaçırmanın bisiklet çalmaktan daha ciddi bir suç olmadığı sonucuna varılmıştır (Üyümez, 2004:346).

Kanuni düzenlemeler toplum tarafından meşru olarak görülürse ve cezaların şiddeti, suçların şiddeti ile orantılı olarak artıyorsa bu durum kişileri olumlu olarak etkileyebilir. Ancak tam tersi bir durumda, yani suç ile ceza arasında bir orantılılık yoksa, insanlar vergi idaresini keyfi uygulamaların olduğu bir yapılanma olarak görürler.

Kaçakçılığın genel olarak ahlaksızlık olarak kabul edildiği durumlarda, vergiye uyum göstermeyenleri ilen etme toplumdan dışlanmalarına neden olmakta, diğer vergi yükümlülerinin ise sorumluluklarında bir artışa neden olmaktadır. Ancak, bu durumun sağlanabilmesi için, adil ve ahlaki bir idari yönetimin sağlanması gerekir. Aksi takdirde ilan etmenin bir manası kalmayacaktır.

Vergi ahlakının tesis edilebilmesi ve vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için sadece ekonomik faktörleri değil; sosyal, kültürel, psikolojik ve dinsel faktörleri de hesaba katmak gerekir. Kültürel alt yapıyla vergi uyumu arasında yakın bir ilişkiden bahsedilebilir. Kişi, içinde bulunduğu toplumun değer yargılarına göre vergi yükümlüğünün ahlaki yapısına şekil verebilmektedir. Vergilemede psikolojik algılama çok önemlidir. Algılamada, verginin zihnimize yerleşmesi, somut veya soyut olayların farkına varılması ve bunların nitelendirilmesi süresi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, vergiye karşı gösterdiğimiz tutum ve davranışlarımız çoğunlukla onu nasıl algıladığımıza bağlı bulunmaktadır.

Vergi ahlakı, ülkeden ülkeye de farklılık gösterebilir. Vergi ahlakını genel kültür ve iktisadi seviyenin bir fonksiyonu olarak düşündüğümüzde, gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlakının, gelişmemiş ülkelere oranla daha yüksek olacağını söyleyebiliriz (Konak, 2009:72).

Dinler ve inançlar da şüphesiz bireylerin vergisel ödev ve yükümlülüklerini de yerine getirme açısından önem taşır. Örneğin, birey sadece kendi çıkarını düşünmez, nasıl insanlara yardım etmeyi arzular ve bunu dinin emri olarak görürse, vergi ödemeyi de onunla eşdeğer bilip ona göre hareket edebilir (Aktan, 08.11.2010). Dolayısıyla din

ahlakın oluşumuna, ahlak da zihniyetin oluşumuna basamaklık oluşturduğu için, belli ölçüde dinin zihniyeti etkilediğini söyleyebiliriz (Mutlu, 2009:22).

Bütün bu anlatılanların yanında, yasa koyucunun ve dolayısıyla devletin vergi bilincini mükelleflere yerleştirmesi gerekir. Buradaki bilinçten maksat, somut olarak çeşitli yasalarla mükelleflere bazı kolaylıklar sağlamasıdır.

Bu bağlamda, 25.02.2003 tarihinde kabul edilen 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile devlet, mükelleflerce ödenemez hale gelen ağır vergi yükü ve cezalarını ortadan kaldırıp bir kısım alacaklarından da vazgeçerek, mükelleflere ödeme kolaylıkları getirmek suretiyle, bir yandan vergi tahsilatını hızlandırmayı diğer yandan da mükelleflerin kayıtlı ekonomiye katılmalarını teşvik etmeyi ve geçmişten gelen sorunları kaldırmayı amaçlamıştır (Altun ve diğ., 2003:5). Bu tür uygulamalar devlet ile mükellef barışına olumlu katkı sağlayacaktır.

2.5.2. Mükelleflerin Bilgi Düzeyi

Vergi suç ve cezalarının algılanmasında mükelleflerin bilgi düzeyi son derece önemlidir. Çünkü, bilgileri doğrultusunda algılama yapar ve buna göre hareket ederler. Dolayısıyla vergi suçunun ne demek olduğunu ve cezanın miktarını yani kendisine vereceği zararı bilen kimsenin algılaması veya algılama sonucu göstereceği davranış da ona göre şekillenecektir.

Algılama sürecinde bilgi en temel unsurdur. Algılanacak durum ya da olay hakkında bilgi sahibi olmadan onu doğru algılayabilmek mümkün değildir. Bilgi sahibi olmadan da algılama elbette olur ancak bu defa sonuç ya da onu meydana getirecek davranış istenilen şekilde ortaya çıkmayacaktır (Hatipoğlu, 2007:35).

Mükellefler vergi suç ve cezaları ile ilgili bilgileri kendileri araştırarak, televizyon, radyo veya internet gibi kitle iletişim araçları vasıtasıyla ya da çevrelerinden öğrenebilirler. Bireyler daha çok, bağlı olduğu meslek odaları ya da serbest muhasebeciler ile mali müşavirlerden bilgi edinmektedirler.

Maliye Bakanlığı, 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile gelir idaresinde yeni bir yapılanmaya gitmiş ve Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğü’nü

kurmuştur. Bu müdürlüğün görevlerinden biri de mükellefleri, vergi ödevi ve hakları ile ilgili konularda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmektir.

2.5.3. Sosyal Faktörler

Sosyal faktörler, vergi mükelleflerinin davranışlarını etkileyen, bazen vergi cezalarından daha etkin olan bir algılama biçiminde şekillenebilmektedir. Mükellefler vergiye karşı davranışlarını belirlerken toplumun değer yargılarını da dikkate almaktadırlar. İçinde buldukları toplumda vergiye karşı olumsuz bir tavır varsa, topluma uyum bakımından kişiler aynı tutumu takınacaklardır. Ancak aksi durumda, yani vergi bilincinin geliştiği bir ortamda farklı davranmak, kişinin toplumsal bir yaptırımla karşılaşmasına neden olacaktır.

Toplumsal yaptırım ayıplama ve bunun sonucunda oluşacak damgalama şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bazen bu şekildeki bir damgalama, vergi cezalarından, önleme bakımından daha etkin olabilmektedir. Hukuk kurallarına uyan bir kimse için damgalama, cezadan daha korkutucu olabilmektedir. Çünkü, damgalama sonucu kişi küçük düşme, saygınlığının yitirilmesi ve rencide olma korkusuyla karşı karşıyadır (Hatipoğlu, 2007:42).

Çoğu insan kanuni yaptırımlara nazaran, toplumsal yaptırımlara daha duyarlı olabilmektedir. Çünkü vergi suçu işleyen bir kişinin, yakın çevresi tarafından suçlu olarak ayıplanması, kişi üzerinde bir baskı oluşturacak ve vergi ödevini düzgün olarak yerine getirmesine neden olacaktır.

Sosyal faktör bakımından vergi suçlarının ilan edilmesi durumu da algılamada önemli bir yere sahiptir. Bu sayede toplumsal yaptırım harekete geçerek, cezaların caydırıcılığını artırabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde de mükelleflerin beyanları, kesinleşen vergi borcu ve cezası ile vadesi geçtiği halde ödenmeyen ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı'nca açıklanabileceği hükme bağlanmış maddenin devamında bu yetkisini mahalline de devredilebileceği belirtilmiştir. Ancak bu şekilde bir uygulamanın da duyurulabilmesi, insanlara ulaşması çok önemlidir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da vergi suçlarının ilan edilmesi durumunun etkili olmaması durumunda, uygulamanın artık devam ettirilmemesi gerektiğidir. Çünkü

böyle bir durumda insanların vergi idaresinin, dolayısıyla ceza sisteminin başarısız olduğunu düşünmelerine neden olabilecektir (Üyümez, 2004:351).

Mükellefler, cezalandırma konusunda toplumsal kurallar ihlal edildiğinde beyinsel olarak kurallara uymak tarafında olmak istiyorlar ve cezalandırmayı gördüklerinde beyinlerindeki ödül alma kısmı aktif hale geliyor. Yani kişi toplumsal cezalandırmayı gördüğü için, suç işlemeye yeltenmiyor ve dolayısıyla ceza almayarak ödüllendiğini düşünüyor. Ancak bu durumun geçerliliği için vergi cezalarına karşı uygulanacak yaptırımların iyi bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Bulut ve Çalışkan, 2009:59).

2.5.4. Hukuki Faktörler

Hukuk, toplumsal düzeni sağlayacak kurallar bütünüdür ve yaptırımı devlet otoritesiyle desteklenmiştir. Vergi hukuku da vergi ile ilgili maddi ve şekli yükümlülükleri belirleyen hukuk kurallarından oluşmaktadır. Vergi kanunlarında vergi suç ve cezaları açıkça belirtilir ve bireylerin vergi suçu işleme yönündeki karar ve tercihleri, söz konusu kanunlarda öngörülen suç ve cezalarla yakından ilgilidir (Aktan, 08.11.2010).

Vergi kanunlarında belirtilen cezaların uygulanmalarında, af müessesesi ve cezaların insanları terbiye edememesi durumu algılama faktörünü etkileyebilmektedir. Vergi affı konusunda örneğin, affın uzun süreli devam etmesi vergiye uyumda olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Çünkü, bu durumda kişiler bir beklenti içine girerler ve hatta suç işlemeyenler bile “nasıl olsa af çıkar” diye düşünerek, vergi yükümlülüklerine aykırı harekette bulunabilirler (Aygen, 2003:39). Vergi afları, bir kerelik ya da uzun süreli olmasının yanında, dürüst yükümlülerin doğru beyanda bulunmak ve dolayısıyla vergi ödevini yerine getirmek ile hata ettiklerine ve bundan kendilerinin zararlı çıktıklarını düşünebilmelerine neden olabilmektedir.

Suç işlemeyi aklına koyan birisi, ileride çıkarılacak bir af kanunu ile kısmen veya tamamen cezadan kurtulacağını düşünerek o suçu işleyecektir. Bu durum cezanın korkutma ve önleme fonksiyonunun azalmasına neden olacaktır (Keleş, 2002:83).

Af uygulamasının idare açısından olumlu etkide bulunduğunu düşünenler de vardır. Uygulamayla kamu gelirlerinin artmasını örnek olarak göstermektedirler. Ancak bu durum da yıllara göre değişebilmekte, bazen olumlu etki sağlayan aflar, bazen de tersi yönde etkide bulunmaktadır (Hatipoğlu, 2007:43).

Cezaların şiddet derecesi de algılamada önemli bir faktördür. Yükümlülüklerini yerine getirmeyen bir mükellefe verilecek olan cezanın artması, eksilmesi veya tamamen ortadan kalkması algılamaya etki edebilecektir. Mükellef, söz konusu bu değişikliklere göre hareket edecek örneğin, suça karşılık gelen cezanın artırılması veya daha ağır başka bir ceza verilmesi durumunda suçu işlemekten kaçınacaktır.

Vergi suçları için öngörülen cezalar, yükümlüleri vergi suçu işlemekten caydırmıyorsa, diğer yükümlüler için ibret verici olmuyorsa, ülkede vergi suçu işlenmeye devam edecektir (Bayraklı, 2006:74).

Caydırıcılık unsurunun işleminde, vergi denetimlerinin artırılması bir uygulama olabilir. Çünkü, fiili bir vergi incelemesinin yarattığı psikolojik baskıların gönüllü uyumu artırıcı yönde etki yarattığı bilinen bir gerçektir (Tekin ve Çelikkaya, 2007:143).

Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da devlet, hukuka aykırı eylemleri belirleme ve cezalandırma konusundaki tepkisini açık olarak ortaya koymalıdır (Bilgin, 2006:162). Yani, vergi cezalarının suçu önlemesi bakımından cezaların kesin olması gerekmektedir. Cezanın kesinliğinden maksat, işlenen suçun karşılığında verilecek cezanın önceden belirli ve kesin olmasıdır. Uygulanacak ceza belirsiz olursa, suç işleyen kişi daha çok cesaret bulacak ve cezanın etkinliği azalacaktır. Bunun yanında, suçun failine uygulanacak cezada vergi idaresinin herhangi bir tavizde bulunmaması gerekir.

Geriye doğru vergi uygulamasının da mükelleflerin vergi cezalarına bakış açısını değiştirebileceğini söyleyebiliriz. Geriye doğru vergileme, daha önce yürürlükte bulunan vergi yükümlülüklerine yeni bir yasa ile ilave yükümlülükler getirmek ya da bu yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması şeklinde tanımlanabilir (Aktan ve Gencel, 27.10.2010). Buna göre, vergi ceza oranlarında meydana gelecek bir artış, yükümlüler üzerine ek maliyet getirerek devlete olan güvenin sarsılmasına neden olacaktır.

BÖLÜM 3: VERGİ CEZALARININ ETKİNLİK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ: BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, ülkemizdeki vergi sistemi içinde yer alan vergi cezalarının etkinliği, caydırıcılığı ve mükellefler üzerindeki etkileri konusunda bilgi sahibi olmaktır.

Vergi cezalarının etkin olup olmadığı, suç sayılan fiillere ve bu fiiller işlendikten sonra uygulanacak yaptırımların mükellefler tarafından nasıl karşılandığının açıklanması, vergi ceza sistemine olumlu katkılar sağlayacaktır. Bu bağlamda vergi cezalarının mükellef üzerinde nasıl bir etki yarattığı, yaptırımların mükellefleri caydırıcılığı gibi meseleler son derece önem kazanmaktadır.

3.2. Araştırmanın Problem Cümlesi

Araştırmanın problem cümlesi, “Türkiye’de uygulanan vergi cezaları etkin midir?” şeklinde geliştirilmiştir. Aynı zamanda asıl problem cümlesine yardımcı olması için iki alt problem belirlenmiştir:

1. Ülkemizde uygulanmakta olan vergi cezaları caydırıcı mıdır?
2. Vergi mükelleflerinin ceza sistemi karşısında geliştirmiş oldukları davranışlar nelerdir?

3.3. Araştırmanın Yöntemi

3.3.1. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın çalışma evrenini, Ekim 2010 itibariye İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (İVDB)’na bağlı vergi mükellefleri (anket formunda “Diğer” olarak belirtilmiştir), Vergi Mahkemesi Hakimleri, Vergi Denetmenleri, 01.12.2010 tarihi itibariyle İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM)’na bağlı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı Yeminli Mali Müşavirler (YMM) oluşturmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı Ekim ayındaki faal mükellef sayısı 1.679.917'dir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 28.11.2010).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Özlük Birimi'nden alınan bilgiye göre Kasım ayı itibariyle 612 Vergi Denetmeni görev yapmaktadır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nden alınan bilgiye göre Kasım ayı itibariyle İstanbul'da görev yapan Vergi Mahkemesi Hakimi sayısı 36'dır.

01.12.2010 tarihi itibariyle İSMMMO'ya bağlı 4.617 Serbest Muhasebeci, 23.668 SMMM ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı 2.000 YMM görev yapmaktadır (TÜRMOB, 03.12.2010).

3.3.2. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmalarda incelenen konularda, ana kitlenin tümünü incelemek çok zaman alıcı ve maliyeti çok yüksek olduğu için ana kitleyi temsil etme yeteneği olan bir örnek kitlenin belirlenmesi tercih edilir.

Genel olarak kabul edilen bir görüşe göre, 100.000 ve üzeri evren büyüklükleri için, 384 adet örnek büyüklüğünün kabul edilebilir bir veri olduğudur (Çiçek ve diğ., 2008:61). Çalışmamızın evrenini oluşturan ana kitle içinde farklı gruplar vardır. Bu grupların her birini araştırma evreni olarak ayırıp, örneklem oluşturmak zaman alıcı ve maliyeti yüksek olduğundan bütün gruplar araştırma evreni içinde değerlendirilmiştir. Bu durumda, araştırmamızda kullanılan 486 kişilik örnek kitle evreni açıklamada yeterli kabul edilmektedir.

3.3.3. Verilerin Toplanması

Araştırmada kullanılan veriler anket yöntemi ile elde edilmiştir. Hazırlanan anket formları ilgili kişilere ulaştırılmış ve toplanmıştır.

Anket uygulaması sırasında bazı zorluklarla karşılaşmıştır. Mükellefler araştırmaya şüpheyle bakmışlar, her ne kadar bilimsel bir araştırma yapıldığı söylene de araştırmacıyı vergi idaresinin bir çalışanı olarak düşünmüşler ve gizli bir soruşturmanın olduğu hissiyatına kapılmışlardır. Anket formunu çeşitli gerekçelerle doldurmayan

katılımcılar olmuş, ancak çoğu Serbest Muhasebeci ve SMMM'ler iş yoğunluğu nedeniyle, sorulara dahi bakmadan anket formunu doldurmaktan kaçınmışlardır.

Araştırma için öncelikle, ön bir çalışma yapılmış bazı sorular anlaşılmadığı için, çıkarılmış veya değiştirilerek yeniden hazırlanmıştır.

Anket soruları iki bölüme ayrılmıştır. İlk (A) bölümde katılımcıları tanımaya yönelik sorular sorulmuştur. İkinci (B) bölümde ise araştırmanın amacını belirlemek için hazırlanan sorular sorulmuştur. İkinci bölümde, 5'li Likert tipi ölçek kullanılmıştır.

Temel bileşenler analizi Varimax Yönlendirme Metodu ile elde edilen bileşen matrisinde üç faktör elde edilmiştir. Bu üç faktör için isimlendirme yapılmış ve aşağıdaki yapı elde edilmiştir.

1. Faktör (s.7-8-9-10-11-12-17-19-21): Etkinlik ve Algılama

2. Faktör (s.13-15-16-20): Ceza Sistemi

3. Faktör (s.14-18): Caydırıcılık

Tablo 5'te araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme düzeyleri alt boyutlarının güvenilirlikleri incelenmiştir.

Tablo 5. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeyleri Alt Boyutlarının Güvenirlik Katsayıları

	Faktörü oluşturan maddeler	Güvenirlik Katsayısı (Cronbach's Alfa)
Etkinlik ve Algılama	7,8,9,10,11,12,17,19,21	0,865
Ceza sistemi	13,15,16,20	0,752
Caydırıcılık	14,18	0,706

Tablo 5'te araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme düzeylerinin güvenilirlik katsayıları (Cronbach's Alfa) incelenmiştir. Güvenirlik katsayısı, ölçmede kullanılan araçların güvenilirliğini test etmek amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir. Alfa katsayısı 0,00 ile 0,40 arasında ise ölçek güvenilir değil, 0,40 ile 0,60 arasında ise ölçek düşük güvenilirlikte, 0,60 ile 0,80 arasında ise ölçek oldukça güvenilir ve 0,80 ile 1,00 arasında ölçek yüksek derecede güvenilirdir yorumu yapılır (Özdamar, 1999:522).

Böylece, vergi cezalarının etkinliğini belirleme düzeylerinin alt düzeylerinin cronbach's alfa katsayılarına baktığımızda güvenilirlik değerlerinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

3.3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Genel olarak hipotez, karşılaşılan özel duruma ilişkin bir önermedir. İstatistiksel hipotez, bir araştırmada ilgilenilen bir ya da daha fazla parametrenin değeri hakkında ileri sürülen ve doğruluğu, geçerliliği bu parametre hakkında bilgi üreten istatistiklerden ve bu istatistiklerin örnekleme dağılımıyla ilgili bilgilerden yararlanarak araştırılabilen önermelerdir. Yorumsal istatistikte geleneksel karar alma işlemi olarak hipotez testi, örneklem bilgilerinden yararlanarak bu örneklemin çekildiği ana kütlemin bir ya da daha fazla parametresi hakkında yorum yapma konuların içerir. Burada, örneklem gözlem değerleri kullanılarak hesaplanan istatistiğin değeriyle, bu istatistiğin bilgi ürettiği parametrenin önceden belirlenmiş bilinen değeri arasındaki farklılıkların, istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı belirlenir. Farklılık varsa, bu farklılıkların öneminin, sıfır hipotezini reddetmek için yeterli olup olmadığına karar verilir. Eğer söz konusu farklılık anlamlı bir farklılıkta sıfır hipotezi reddedilir, tersi durumda kabul edilir (Sakarya Üniversitesi, 20.12.2010).

Hipotez, ortaya çıkmış ve çıkacak belirli davranışlar, olgular ve olaylar hakkında varsayım olarak yapılan açıklamalardır. Hipotez araştırmacının araştırma problemindeki değişkenler arasında ne tür ilişkilerin olduğuna dair beklentileri ifade eder (Altunışık ve diğ., 2002:18). Sunulan bilgilerin sınanması hipotez testleri ile yapılmaktadır. Sıfır (H_0) hipotezine karşı mutlaka bir alternatif hipotez (H_1) oluşturulmalı ve hipotez testi sürecinin başında oluşturulması gerekmektedir. Hipotez kurulduktan sonra söz konusu hipotezi test etmeye olanak verecek uygun bir test tekniğinin seçilmesi gerekir (Altunışık ve diğ., 2002:150). Araştırma ilgili olarak kurulan hipotezler ilgili bölümlerde gösterilmiştir.

3.3.5. Verilerin İstatistiksel Analizi

Çalışmada elde edilen bulgular değerlendirilirken, istatistiksel analizler için SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 17.0 programı kullanılmıştır. Çalışma verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (Frekans, Yüzde,

Ortalama, Standart sapma) kullanılmıştır. Hipotez testleri olarak Kruskal Wallis testi ve Mann-whitney-u testi analizleri yapılmıştır.

Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup durumunda, normal dağılım göstermeyen parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Mann Whitney U test kullanılmıştır. Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında ikiden fazla grup durumunda, normal dağılım göstermeyen parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Kruskal Wallis testi ve farklılığa neden olan grubun tespitinde Mann Whitney U test kullanılmıştır.

Kruskal Wallis testi, Tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan alternatifidir. Amaç, varyans analizinde olduğu gibi her biri n_j hacimli k sayıda bağımsız örneğin aynı yığından gelir gelmediğine karar vermektir (Gamgam ve Altunkaynak, 2008:313). Mann Whitney U testi, Bağımsız örneklem t - testinin parametrik olmayan alternatifidir. Mann Whitney U testi, iki bağımsız örneklemden elde edilen test puanlarının birbirlerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test eder (Büyüköztürk, 2002:39).

Ölçek puanları, normal dağılım göstermediğinden Ölçekler arası ilişkileri saptamak için Parametrik olmayan bir yöntem olan Spearman Korelasyon analizi kullanılmıştır. Korelasyon analizi, iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi test etmek, varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir. Korelasyon analizinde amaç; bağımsız değişken değiştiğinde, bağımlı değişkenin ne yönde değişeceğini görmektir. (Kalaycı, 2005:115).

Sonuçlar % 95 güven aralığında, anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde çift yönlü olarak değerlendirilmiştir.

3.4. Bulgular

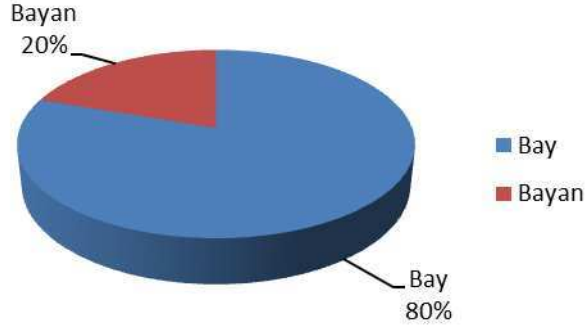
3.4.1. Örneklem Grubunun Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Tablo 6. Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
Bay	390	80,2
Bayan	96	19,8
Toplam	486	100,0

Örneklem grubunun cinsiyetlerine göre dağılımı Tablo 6’da incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 390’ı (% 80,2) bay, 96’sı (% 19,8) bayandır.

Şekil 1. Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

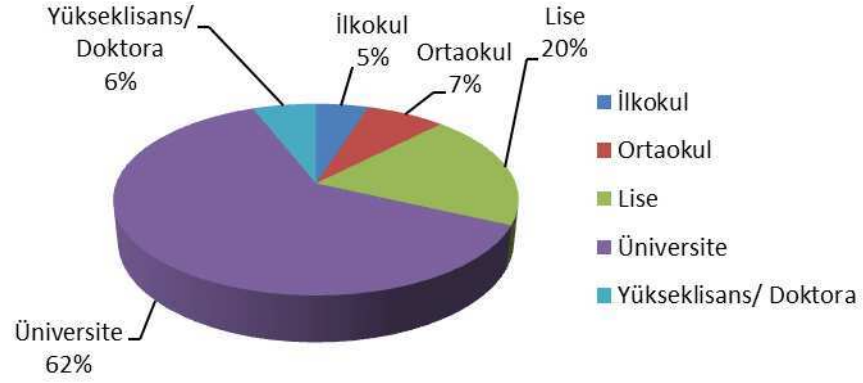


Tablo 7. Örneklem Grubunun Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
İlkokul	24	4,9
Ortaokul	36	7,4
Lise	95	19,5
Üniversite	302	62,1
Yüksek Lisans/Doktora	29	6,0
Toplam	486	100,0

Örneklem grubunun eğitim düzeylerine göre dağılımı Tablo 7’de incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 24’ünün (% 4,9) ilkokul, 36’sının (% 7,4) ortaokul, 95’inin (% 19,5) lise, 302’sinin (% 62,1) üniversite, 29’unun (% 6,0) yüksek lisans/doktora eğitim düzeyi olduğu görülmektedir. Görüldüğü gibi araştırmamızda her eğitim grubundan katılımcı vardır.

Şekil 2. Örneklem Grubunun Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

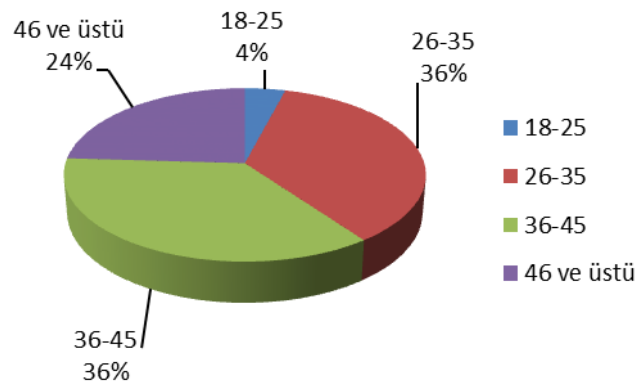


Tablo 8. Örneklem Grubunun Yaşlara Göre Dağılımı

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde (%)
18-25	20	4,1
26-35	174	35,8
36-45	175	36,0
46 ve üstü	117	24,1
Toplam	486	100,0

Örneklem grubunun yaşlara göre dağılımı Tablo 8’de incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 20’sinin (% 4,1) 18-25, 174’ünün (% 35,8) 26-35, 175’inin (% 36,0) 36-45, 117’sinin (% 24,1) 46 ve üstü yaş aralığındadır.

Şekil 3. Örneklem Grubunun Yaşlara Göre Dağılımı

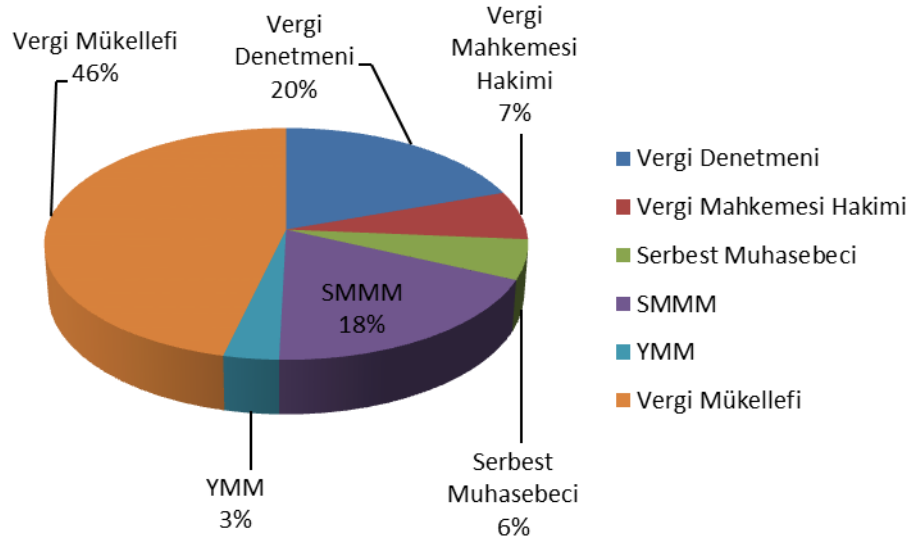


Tablo 9. Örneklem Grubunun Mesleklerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
Vergi Denetmeni	95	19,5
Vergi Mahkemesi Hakimi	33	6,8
Serbest Muhasebeci	27	5,6
SMMM	90	18,5
YMM	16	3,3
Vergi Mükellefi	225	46,3
Toplam	486	100,0

Örneklem grubunun mesleklerine göre dağılımı Tablo 9’da incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 95’inin (% 19,5) vergi denetmeni, 33’ünün (% 6,8) vergi mahkemesi hakimi, 27’sinin (% 5,6) serbest muhasebeci, 90’ının (% 18,5) SMMM, 16’sının (% 3,3) YMM, 225’inin (% 46,3) vergi mükellefi olduğu görülmektedir.

Şekil 4. Örneklem Grubunun Mesleklerine Göre Dağılımı

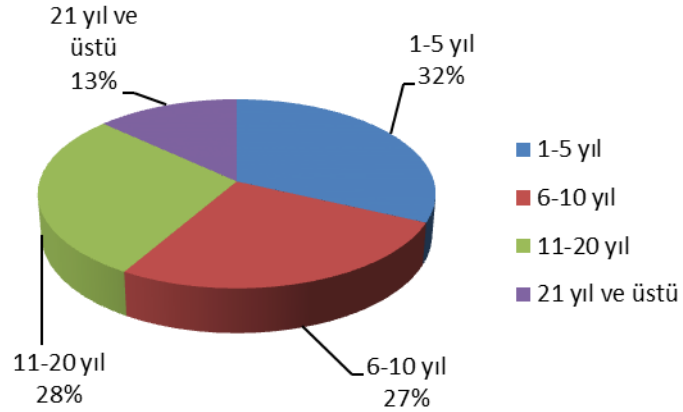


Tablo 10. Örneklem Grubunun Kayıtlı Vergi Mükellefi Olma Süresine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
1-5 yıl	155	31,9
6-10 yıl	129	26,5
11-20 yıl	138	28,4
21 yıl ve üstü	64	13,2
Toplam	486	100,0

Örneklem grubunun kayıtlı vergi mükellefi olma süresine göre dağılımı Tablo 10’da incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 155’inin (% 31,9) 1-5 yıl, 129’unun (% 26,5) 6-10 yıl, 138’inin (% 28,4) 11-20 yıl, 64’ünün (% 13,2) 21yıl ve üstü kayıtlı vergi mükellefi olduğu görülmektedir.

Şekil 5. Örneklem Grubunun Kayıtlı Vergi Mükellefi Olma Süresine Göre Dağılımı

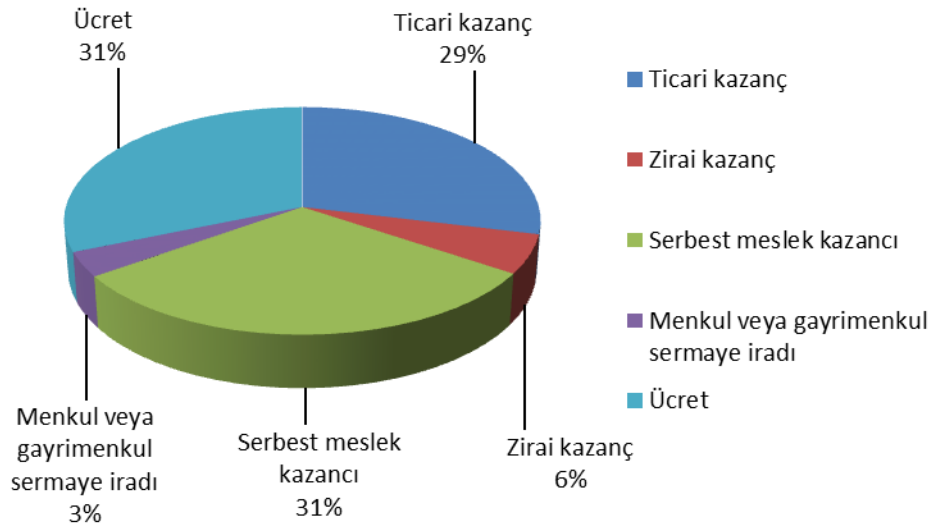


Tablo 11. Örneklem Grubunun Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
Ticari kazanç	140	28,8
Zirai kazanç	27	5,6
Serbest meslek kazancı	150	30,9
Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı	17	3,5
Ücret	152	31,3
Toplam	486	100,0

Örneklem grubunun kazanç gruplarına göre dağılımı Tablo 11’de incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 140’ının (% 28,8) ticari kazancı, 27’sinin (% 5,6) zirai kazancı, 150’sinin (% 30,9) serbest meslek kazancı, 17’sinin (% 3,5) menkul veya gayrimenkul sermaye iradı, 152’sinin (% 31,3) ücretli olduğu görülmektedir. Araştırmamızda ücret elde eden katılımcıların çoğunlukta olmasının nedeni, örnek kitle içinde Vergi Mahkemesi hakimleri ve vergi denetmenlerinin yer almasıdır. Ayrıca vergi mükellefleri arasında kazancı ücret olan katılımcılara da yer verilmiştir.

Şekil 6. Örneklem Grubunun Kazanç Gruplarına Göre Dağılımı



3.4.2. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerini Oluşturan Maddelere Verdiği Cevapların Dağılımı

Tablo 12. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerini Oluşturan Maddelere Verdiği Cevapların Dağılımı

	Hiç Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Toplam
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları etkilidir.	32	7	112	23	96	20	196	40	50	10	486
Türkiye’de uygulanan vergi cezaları ağırdır.	38	8	113	23	36	7	201	41	98	20	486
Vergi suçlarına karşı verilen hapis cezası kaldırılmalıdır.	73	15	75	15	26	5	236	49	76	16	486
Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından etkinliği düşüktür.	20	4	141	29	67	14	240	49	18	4	486
Vergi suçu işlendiğinde sadece para cezası verilmelidir.	40	8	115	24	30	6	221	46	78	16	484
Türkiye’de vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.	46	9	146	30	132	27	136	28	26	5	486
Türkiye’de vergi denetimi yeterince etkindir.	142	29	220	45	82	17	36	7	6	1	486
Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller.	4	1	14	3	18	4	358	74	92	19	486
Türkiye’deki vergi ceza uygulamaları adil değildir.	16	3	67	14	101	21	214	44	88	18	486
Vergi cezalarının hafifletilmesi vergi kayıp ve kaçığının azalmasına neden olur.	67	14	173	36	67	14	150	31	29	6	486
İşyeri kapatma cezasının kaldırılması yerindedir.	8	2	36	9	36	9	182	44	147	36	409
Vergi suçlarının yaptırımını olarak hapis cezası beni para cezasından daha çok etkiler.	4	1	19	5	21	5	206	50	159	39	409
Mali suçların cezası mali olmalıdır.	14	4	78	21	22	6	192	51	72	19	378
Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.	28	7	69	17	170	41	109	27	34	8	410
Uzlaşma müessesesi vergi idaresi ile mükellef barışına katkı sağlar.	12	3	49	12	57	14	182	44	110	27	410

Örnekleme grubunun “Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları etkilidir.” ifadesine verdiği cevapların dağılımı Tablo 12’de incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 32’sinin (% 6,6) hiç katılmıyorum, 112’sinin (% 23,0) katılmıyorum, 96’sinin (% 19,8) kararsızım, 196’sinin (% 40,3) katılıyorum, 50’sinin (% 10,3) tamamen katılıyorum cevabını verdiği görülmektedir. Ankete katılanların yarısı (% 50,6) vergi suçlarını önlemede vergi cezalarının etkili olduğunu düşünmektedir. Kararsız olan katılımcıların vergi ile bilgisi olmadığını varsaydığımızda, vergi cezalarının etkili olmadığını düşünenlerin oranı da küçümsenecek ölçüde değildir.

“Türkiye’de uygulanan vergi cezaları ağırdır.” ifadesine verilen cevapların dağılımı incelendiğinde, araştırmaya katılanların 38’inin (% 7,8) hiç katılmıyorum, 113’ünün (% 23,3) katılmıyorum, 36’sinin (% 7,4) kararsızım, 201’inin (% 41,4) katılıyorum, 98’inin (% 20,2) tamamen katılıyorum cevabını verdiği görülmektedir. Ankete katılanların büyük bir çoğunluğu (% 61,6) vergi cezalarının ağır olduğunu düşünmektedir.

Anketin (B) bölümünün üçüncü sorusuna baktığımızda, katılımcıların çoğu (% 64,2) beklendiği gibi hapis cezasının kaldırılmasını istemektedir. Dolayısıyla bu sonuç, anketin bir önceki sorusunda vergi cezalarının ağır olduğuna katılanların verdiği cevapla doğal olarak aynı yöndedir.

Tablodan da anlaşılacağı üzere katılımcıların yarısından biraz fazlası (% 54,1), vergi cezalarının ağır olduğunu ancak mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından etkinliği düşüktür görüşüne katılmaktadırlar.

Ankete katılan katılımcıların çoğu (% 61,5), vergi suçlarına karşı sadece para cezasının verilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Görüldüğü gibi bu sonuç, anketin (B) bölümünün 3. ifadesindeki hapis cezasının kaldırılması gerektiği yönündeki cevabı destekler niteliktedir.

“Türkiye’de vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.” ifadesine araştırmaya katılanların 46’sinin (% 9,5) hiç katılmıyorum, 146’sinin (% 30,0) katılmıyorum, 132’sinin (% 27,2) kararsızım, 136’sinin (% 28,0) katılıyorum, 26’sinin (% 5,3) tamamen katılıyorum cevabını verdiği görülmektedir. Türkiye’de uygulanan vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığını düşünenler (% 39,5) ile caydırıcı olduğunu düşünenler (% 33,3) birbirine yakın olmaktadır. Dikkati çeken diğer husus, vergi cezalarının ağır ve etkili

olduğu görüşüne katılanlar çoğunlukta olmasına rağmen, önemli bir kısım vergi cezalarının caydırıcı olduğu konusunda kararsız kalmaktadır.

Beklendiği üzere, katılımcıların büyük bir çoğunluğu (% 74,5) Türkiye’de vergi denetimlerinin yeterince etkin olmadığı grşindedir.

Ankete katılanların neredeyse tamamına yakını (% 92,6), vergi denetimlerinin artması halinde vergi suçlarının rahat işlenemeyeceği grşindedirler.

“Türkiye’deki vergi ceza uygulamaları adil değildir.” ifadesine verilen cevapların Tablo 12’deki dağılımına baktığımızda, araştırmaya katılanların 16’sının (% 3,3) hiç katılmıyorum, 67’sinin (% 13,8) katılmıyorum, 101’inin (% 20,8) kararsızım, 214’ünün (% 44,0) katılıyorum, 88’inin (% 18,1) tamamen katılıyorum cevabını verdiği görülmektedir. Görüleceği üzere katılımcıları çoğu (% 62,1), vergi ceza uygulamalarının adil olmadığı grşindedirler.

Tablo 12’yi incelemeye devam ettiğimizde, katılımcıların çoğu (% 48,4) vergi cezalarının hafifletilmesinin vergi kayıp ve kaçağının azalmasına neden olur görüşüne katılmamaktadır. Böylece katılımcıların, vergi kayıp ve kaçağının, vergi ceza oranlarının hafifletilmesiyle engellenemeyeceği görüşünde olduğu sonucuna varabiliriz.

Ankete katılanların çoğunluğu (% 67,6), işyeri kapatma cezasının kaldırılmasının yerinde olduğu görüşüne katılmaktadır. Bu sonuç, araştırmamızdaki vergi cezalarının ağır olduğu ve vergi suçuna karşı sadece para cezası verilmelidir görüşünü destekler niteliktedir.

Büyük bir çoğunluk (% 75,1) beklendiği gibi, hapis cezasının kendilerini daha çok etkileyeceği grşindedirler. Bu sonuçtan katılımcıların, hürriyetlerinden yoksun kalmak ve saygınlıklarını yitirmek istemedikleri ve utanma hissi sonucuna varılabilir.

Katılımcıların % 54,3’ mali suçların cezalarının da mali olması gerektiği grşindedirler. Vergi mükelleflerinin, kendilerine daha ağır yaptırımları öngören bir görüşe katılmayacağını varsayarsak, bu ifadeye katılmayanların (% 18,9) Vergi Mahkemesi hkimi ve vergi denetmeni olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi idaresinin ceza uygulamalarında ayrımcılık yaptığını düşünenlerin (% 29,4) oranı oldukça yüksektir. Vergi idaresinin ceza uygulamalarında ayrımcılık yaptığı görüşüne

kararsız kalınması (% 35,0) dikkati çeken bir husustur. Böylece katılımcıların vergi idaresine güvenmedikleri sonucuna varabiliriz.

Ankete katılanların çoğu (% 60) uzlaşma uygulamasının vergi idaresi ile mükellef barışına katkı sağladığı görüşüne katılmaktadır.

3.4.3. Mükelleflerin ve Meslek Gruplarının Cezaların Etkinliğini Belirleme Düzeylerini Oluşturan Maddelere Verdiği Cevapların Dağılımı

Daha önce de söylediğimiz gibi, çalışmamızın evrenini oluşturan ana kitle içerisinde farklı gruplar yer almaktadır. Bu grupların her birini araştırma evreni olarak ayırıp örneklem oluşturmak zaman alıcı ve maliyeti yüksek olduğundan, bütün gruplar araştırma evreni içinde değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda, vergi mahkemesi hakimleri hariç, diğer gruplar için belirlenen örneklem sayıları, kendi evrenlerini temsil etme gücünden sayıca yoksun da olsa, bir fikir vermesi ve farklı meslek grubu ve mükelleflerin, anketin (B) bölümünde yer alan vergi cezalarının etkinliğini belirleme yönünde verdikleri cevapların incelenmesi önem arz etmektedir. Bu yüzden bu başlık altında meslek gruplarının ve mükelleflerinin ayrı ayrı verdiği cevaplar incelenmiştir. Tablolarda soruların yerine kodlamalar kullanılmıştır. Örneğin (B7), anketin (B) bölümünün 7. sorusunu ifade etmektedir.

Tablo 13'ü incelediğimizde, vergi denetmenlerinin büyük çoğunluğu vergi cezalarının ağır olmadığı, hapis cezalarının kaldırılmaması gerektiği, vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığı ve vergi denetimlerinin yeterince etkin olmadığı görüşündedir. Vergi denetimlerinin artmasında ise, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesinin engelleneceği savunulmaktadır. Vergi suçlarına karşı sadece para cezası verilmelidir ve mali suçların cezası mali olmalıdır görüşüne katılmamaktadırlar. Dikkati çeken önemli bir husus, Türkiye'de vergi ceza uygulamalarının adil olmadığı görüşünde olan denetmenler, vergi idaresinin ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 13. Vergi Denetmenlerinin Cezaların Etkinliğine Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Hiç katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Toplam
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
B7	8	8	35	37	14	15	30	32	8	8	95
B8	18	19	57	60	4	4	14	15	2	2	95
B9	46	48	35	37	6	6	8	8			95
B10	4	4	42	44	18	19	25	26	6	6	95
B11	22	23	59	62	6	6	6	6	2	2	95
B12	24	25	55	58	6	6	8	8	2	2	95
B13	44	46	47	49	2	2	2	2			95
B14			4	4			65	68	26	27	95
B15			22	23	24	25	35	37	14	15	95
B16	32	34	34	36	19	20	4	4	6	6	95
B17	2	3	17	24	24	33	28	39	1	1	72
B18			6	8	4	6	50	69	12	17	72
B19	6	7	55	67	6	7	11	13	4	5	82
B20	12	13	38	40	24	25	17	18	4	4	95
B21	6	6	32	34	16	17	39	41	2	2	95

Vergi mahkemesi hakimlerinin vermiş olduğu cevaplara bakıldığında, vergi denetmenlerine görüşlerine benzer şekilde, Türkiye’de uygulanan vergi cezalarının ağır olmadığı, hapis cezasının kaldırılmaması gerektiği ve vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığını, vergi denetimlerinin etkin olmadığını belirtmişlerdir (Tablo 14). Hakimlerin tamamı iş yeri kapatma cezasının kaldırılmasını yerinde bulmaktadırlar. Burada dikkati çeken husus ise vergi mahkemesi hakimlerinin Türkiye’de vergi ceza uygulamalarının adil olup olmaması, vergi idaresinin ceza uygulamalarında ayrımcılık yapıp yapmadıkları konusunda neredeyse ikiye bölünmeleridir. Yani hakimlerin yarısı, vergi ceza uygulamalarının adil olmadığını ve vergi idaresinin ayrımcılık yaptığını, diğer yarısı ceza uygulamalarının adil olduğunu ve vergi idaresinin ayrımcılık yapmadığını belirtmiştir.

Tablo 14. Vergi Mahkemesi Hâkimlerinin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Hiç katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Kathıyorum		Tamamen Kathıyorum		Toplam
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
B7			4	12			21	64	8	24	33
B8	4	12	19	58	2	6	6	18	2	6	33
B9	11	33	15	45			7	21			33
B10	2	6	17	52			14	42			33
B11	4	12	23	70			6	18			33
B12			26	79	3	9	4	12			33
B13	22	67	11	33							33
B14			2	6			26	79	5	15	33
B15	2	6	13	39	3	9	8	24	7	21	33
B16	6	18	23	70	2	6	2	6			33
B17							10	71	4	29	14
B18			1	7			6	43	7	50	14
B19	2	14	9	64	1	7	1	7	1	7	14
B20	1	3	14	42	2	6	12	36	4	12	33
B21			2	6	6	18	17	52	8	24	33

Vergi mahkemesi hakimlerine göre uzlaşma müessesesi vergi idaresi ile mükellef barışına katkı sağlamaktadır. Ancak burada belirteceğimiz önemli bir husus, her ne kadar sorudan anlaşılmasa da anket yüz yüze görüşme şeklinde yapıldığı için, vergi mahkemesi hakimlerinin sözlü olarak uzlaşma müessesesinin idarenin elinde değil, mahkemelerin elinde olması gerektiğini belirtmeleridir.

Dikkat edilmesi gereken diğer husus, katılımcılar tarafından bazı soruların yanıtı bırakılmasıdır. Örneğin, vergi denetmenleri ve vergi mahkemesi hakimlerinin bir kısmı 17. ve 18. sorulara cevap vermemiştir. 17. soruya baktığımızda, iş yeri kapatma cezasının kaldırılmasının yerinde olup olmadığı ifadesine bir kısım vergi denetmenleri ve hakimlerin cevap vermemesi, meslekleri gereği cevap vermek istememelerinden kaynaklanmış olabilir. 18. soruya daha az katılım olması ise, ifadenin daha çok mükelleflere yönelik olduğunu düşünmeleri neden olabilir.

Tablo 15. Serbest Muhasebecilerin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Hiç katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Tamamen Katlıyorum		Toplam
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
B7			8	30	2	7	15	56	2	7	27
B8			4	15	2	7	17	63	4	15	27
B9	2	7	2	7	2	7	15	56	6	22	27
B10			6	22			19	70	2	7	27
B11			6	22	4	15	15	56	2	7	27
B12			8	30	7	26	10	37	2	7	27
B13	6	22	11	41	8	30	2	7			27
B14							21	78	6	22	27
B15	2	7	4	15	4	15	13	48	4	15	27
B16	5	19	4	15	4	15	12	44	2	7	27
B17			2	7	2	7	12	44	11	41	27
B18							11	41	16	59	27
B19			2	11	2	11	11	61	3	17	18
B20					12	67	5	28	1	6	18
B21			1	6	3	17	11	61	3	17	18

Serbest muhasebeci, SMMM ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetleri ve görüşleri birbirine yakın olduğundan birlikte değerlendirilmiş ancak ayrı tablolarda gösterilmiştir. Tablolar (Tablo 15, 16 ve 17)' dan görüleceği üzere, bu meslek grupları, Türkiye'de uygulanan vergi cezalarının ağır olduğu, hapis cezasının kaldırılması dolayısıyla vergi cezalarına karşı sadece para cezası verilmesi gerektiği ve cezalar konusunda mükelleflerin yeterince bilgi sahibi olmadığı görüşündedir.

Serbest muhasebeci, SMMM ve YMM'ler, vergi denetimlerinin yeterince etkin olmadığını ve tamamına yakını denetimlerin artırılması durumunda mükellefin rahatça vergi suçu işlemlerini engelleyeceğini belirtmişlerdir. Yine hepsinin, iş yeri kapatma cezasının yerinde olduğunu ve mali suçlarının cezasının mali olması gerektiğini ve uzlaşma ile mükellef ve idare barışına katkı sağlanacağını belirttikleri görülmektedir.

Tablo 16. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Hiç katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Toplam
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
B7	6	7	20	22	10	11	50	56	4	4	90
B8			6	7	2	2	68	76	14	16	90
B9			4	4	2	2	64	71	20	22	90
B10	2	2	32	36	4	4	52	58			90
B11			4	4	6	7	58	64	22	24	90
B12	4	4	16	18	20	22	48	53	2	2	90
B13	30	33	56	62	4	4					90
B14			2	2	2	2	72	80	14	16	90
B15	2	2	14	16	20	22	40	44	14	16	90
B16	4	4	40	44	12	13	32	36	2	2	90
B17			2	2	2	2	40	44	46	51	90
B18			4	4	4	4	42	47	40	44	90
B19			1	2	1	2	45	73	15	24	62
B20	2	3	10	16	27	44	20	32	3	5	62
B21			1	2	3	5	26	42	32	52	62

Serbest Muhasebeci ve SMMM'ler, vergi ceza uygulamalarının adil olmadığını belirtirken, idarenin ayrımcılık yapması konusunda kararsız kalmışlardır. Oysa yeminli mali müşavirler, ceza uygulamalarının adil olduğunu, vergi idaresinin de herhangi bir ayırım yapmadığını ifade etmişlerdir.

Tablo 17. Yeminli Mali Müşavirlerin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Hiç katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Kathıyorum		Tamamen Kathıyorum		Toplam
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
B7	2	13	4	25			10	63			16
B8							10	63	6	38	16
B9							14	88	2	13	16
B10			2	13	2	13	12	75			16
B11			2	13	2	13	6	38	6	38	16
B12			8	50	4	25	4	25			16
B13	8	50	8	50							16
B14							16	100			
B15	6	38	8	50	2	13					16
B16	4	25	10	63			2	13			16
B17			2	13			12	75	2	13	16
B18					2	13	8	50	6	38	16
B19							7	58	5	42	12
B20	10	83			2	17					12
B21							10	83	2	17	12

Vergi suçlarının yaptırımı olarak, hapis cezasının kendilerini para cezasından daha çok etkileyeceği beklenen bir durumdur. Bununla birlikte, serbest muhasebeci, SMMM ve YMM'ler, cezaların hafifletilmesinin vergi kayıp ve kaçığını azaltmayacağını belirtmişlerdir.

Serbest Muhasebeci, SMMM ve YMM'lerin bir kısmı ise, 19, 20 ve 21. soruları yanıtlamamıştır. Mali suçların cezası mali olmalıdır ifadesine bu meslek gruplarının cevap vermemesi anlaşılmasın bir durumdur. Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır önermesine katılımın tam olmaması, cevap vermek istememelerinden kaynaklanabilir.

Tablo 18. Vergi Mükelleflerinin Cezaların Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Yöneltilen Sorulara Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Hiç katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Tamamen Katlıyorum		Toplam
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
B7	16	7	41	18	70	31	70	31	28	12	225
B8	16	7	27	12	26	12	86	38	70	31	225
B9	14	6	19	8	16	7	128	57	48	21	225
B10	12	5	42	19	43	19	118	52	10	4	225
B11	14	6	21	9	12	5	130	58	46	21	223
B12	18	8	33	15	92	41	62	28	20	9	225
B13	32	14	87	39	68	30	32	14	6	3	225
B14	4	2	6	3	16	7	158	70	41	18	225
B15	4	2	6	3	48	21	118	52	49	22	225
B16	16	7	62	28	30	13	98	44	19	8	225
B17	6	3	13	7	8	4	80	42	83	44	190
B18	4	2	8	4	11	6	89	47	78	41	190
B19	6	3	11	6	12	6	117	62	44	23	190
B20	3	2	7	4	103	54	55	29	22	12	190
B21	6	3	13	7	29	15	79	42	63	33	190

Son olarak Tablo 18’de mükelleflerin vergi cezalarının etkinliğini belirlemeye yönelik hazırlanan önermelere ver verilmiştir.

Mükellefler beklendiği gibi vergi cezalarının ağır olduğunu, hapis cezalarının kaldırılmasını, bir suç işlendiğinde sadece para cezası verilmesi gerektiğini ve ceza uygulamalarının adil olmadığını belirtmişlerdir.

Mükellefler cezaların caydırıcılığı konusunda kararsız bir durum sergilemişlerdir. Bu durumun bilgisizlikten kaynaklandığını söyleyebiliriz. Ancak, vergi idaresinin ayrımcılık yapması konusuna katılmakla beraber çoğunluğun kararsız kalması, vergi idaresine dolayısıyla devlete olan güven eksikliğinden kaynaklanabilir.

Türkiye’de vergi denetiminin yeterince etkin olmadığı ifadesine, bir kısım mükellef katılırken bir kısmı da kararsız kalmakta ancak çoğu mükellef, denetimlerin artırılması halinde suç işlemenin azalacağını belirtmiştir.

Beklenen bir sonuç olarak, iş yeri kapatma cezasının kaldırılmasını yerinde bulan mükellefler, hapis cezasının kendilerini daha fazla etkileyeceği bilincindedirler. Vergi cezalarının hafifletilmesi durumunda ise vergi kayıp ve kaçığının azalacağını ifade etmişlerdir.

Vergi mükelleflerinin ise son beş soruya cevap vermemeleri, soruları anlamakta güçlük çekmelerinden ya da hatalı soru sorulmasından kaynaklanabilir. Bunun yanında bazı soruların örneğin 19 ve 20. soruların cevaplanmak istenmemesi söz konusu olabilir. Çünkü, mükellef katılımcıların önemli bir kısmı ücretlilerden oluştuğu için vergi idaresi ve dolayısıyla devletin uygulamaları konusunda fikir beyan etmekten kaçınmış olabilirler.

3.4.4. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Ortalamaları

Tablo 19. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Ortalamaları

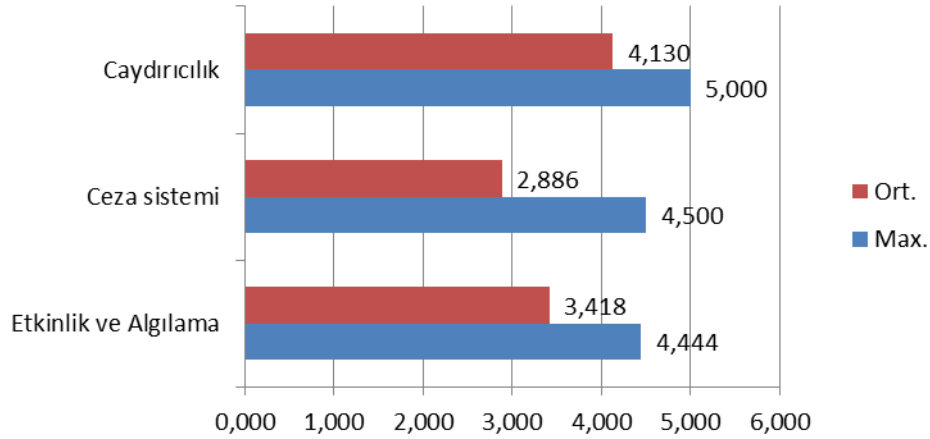
	N	Min.	Max.	Ort.	S.s
Etkinlik ve Algılama	486	1,000	4,444	3,418	0,765
Ceza sistemi	486	1,000	4,500	2,886	0,679
Caydırıcılık	486	1,000	5,000	4,130	0,570

Tablo 19’da görüldüğü üzere, araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutlarının ortalamaları incelendiğinde, caydırıcılık alt boyutu ortalamasının en yüksek, ceza sistemi alt boyutu ortalamasının en düşük olduğu görülmektedir.

Katılımcılar açısından en önemli faktör, caydırıcılık faktörü seçilmiştir. Caydırıcılık faktörünü oluşturan sorulara baktığımızda katılımcıların, vergi denetimlerinin artmasının vergi suçu işlenmesini engelleyeceğini ve kendilerini, vergi suçunun yaptırımı olarak, hapis cezalarının para cezasından daha fazla etkileyeceği görüşünde olduğunu hatırlarız. Böylece vergi cezalarının etkinliğinin ölçülmesinde, caydırıcılık faktörünün ne kadar önemli olduğunu görmekteyiz. Bu nedenle devletin, vergi cezalarında etkinliği sağlayabilmesi için vergi denetimlerini artırması ve caydırıcı olabilecek başka uygulamalar ortaya koyması gerekmektedir.

Ceza sistemi ise en az önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun sebebi, vergi idaresine ve dolayısıyla devlete olan güven eksikliğinden ve ceza sisteminin uygulanmasında şüpheye düşülmesinden kaynaklanabilir. Dolayısıyla ceza sistemi, vergi cezalarının etkinliğini belirlemede yetersiz görülmektedir.

Şekil 7. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Ortalamaları



3.4.5. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Demografik Özelliklere Göre Farklaşması

Tablo 20. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Cinsiyet Değişkenine Göre Farklaşması

	Grup	N	Ort	Ss	MW	p
Etkinlik ve Algılama	Bay	390	3,420	0,775	18287,000	0,725
	Bayan	96	3,408	0,725		
Ceza sistemi	Bay	390	2,869	0,694	17218,500	0,220
	Bayan	96	2,955	0,610		
Caydırıcılık	Bay	390	4,147	0,530	17965,500	0,511
	Bayan	96	4,057	0,707		

Hipotez

H₀: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında cinsiyetlerine göre anlamlı fark yoktur (Kabul).

H₁: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında cinsiyetlerine göre anlamlı fark vardır (Red).

Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme düzeylerinden Etkinlik ve Algılama puanları ortalamalarının Cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Man-Whitney-U (MW) testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel ağıdan anlamlı bulunamamıştır ($p=0,725>0,05$).

Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme düzeylerinden Ceza Sistemi puanları ortalamalarının Cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Man-Whitney-U testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel ağıdan anlamlı bulunamamıştır ($p=0,220>0,05$).

Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme düzeylerinden Caydırıcılık puanları ortalamalarının Cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Man-Whitney-U testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel ağıdan anlamlı bulunamamıştır ($p=0,511>0,05$).

Bu sonuğlardan, erkek veya kadınlar arasında, etkinlik ve algılama, ceza sistemi ve caydırıcılık faktörlerine bakış ağılarının benzer olduğunu, cinsiyetin bu faktörlere bakış açısını değiştirmediğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla, vergi cezalarının etkinliğinin belirlenmesinde bu faktörler için cinsiyetin önemi yoktur.

Tablo 21. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklaşması

	Grup	N	Ort	Ss	KW	p
Etkinlik ve Algılama	İlkokul	24	3,956	0,288	85,084	0,000
	Ortaokul	36	3,966	0,285		
	Lise	95	3,803	0,489		
	Üniversite	302	3,244	0,777		
	Yükseklisans/Doktora	29	2,844	0,928		
Ceza sistemi	İlkokul	24	3,337	0,716	82,372	0,000
	Ortaokul	36	3,313	0,635		
	Lise	95	3,289	0,572		
	Üniversite	302	2,711	0,616		
	Yükseklisans/Doktora	29	2,491	0,649		
Caydırıcılık	İlkokul	24	4,250	0,390	6,252	0,181
	Ortaokul	36	4,208	0,277		
	Lise	95	4,247	0,356		
	Üniversite	302	4,081	0,639		
	Yükseklisans/Doktora	29	4,052	0,699		

Hipotez

H₀: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında eğitim düzeylerine göre anlamlı fark yoktur (Red).

H₁: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında eğitim düzeylerine göre anlamlı fark vardır (Kabul).

Çalışmamızda daha önce de söylediğimiz gibi sonuçlar, % 95 güven aralığında, anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde çift yönlü olarak incelenmiştir. Ancak bazı sonuçların anlamlılık düzeyi $p < 0,01$ düzeyinde çıktığından bu şekilde ($p < 0,01$) ifade edilmiştir. Böylece bu sonucun, araştırmanın güvenilirliğini daha da artırdığını söyleyebiliriz.

Araştırmaya katılanların Etkinlik ve Algılama puanı ortalamalarının eğitim düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis (KW)H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p = 0,000 < 0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; eğitim düzeyi İlkokul olanların Etkinlik ve Algılama puanı, eğitim düzeyi Üniversite olanların

Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi İlkokul olanların Etkinlik ve Algılama puanı, eğitim düzeyi Yüksek Lisans/Doktora olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Ortaokul olanların Etkinlik ve Algılama puanı, eğitim düzeyi Üniversite olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Ortaokul olanların Etkinlik ve Algılama puanı, eğitim düzeyi Yüksek Lisans/Doktora olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Lise olanların Etkinlik ve Algılama puanı, eğitim düzeyi Üniversite olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Lise olanların Etkinlik ve Algılama puanı, eğitim düzeyi Yüksek Lisans/Doktora olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Üniversite olanların Etkinlik ve Algılama puanı, eğitim düzeyi Yüksek Lisans/Doktora olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,026<0,05$).

Araştırmaya katılanların Ceza sistemi puanı ortalamalarının eğitim düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,000<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; eğitim düzeyi İlkokul olanların Ceza sistemi puanı, eğitim düzeyi Üniversite olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi İlkokul olanların Ceza sistemi puanı, eğitim düzeyi Yüksek Lisans/Doktora olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Ortaokul olanların Ceza sistemi puanı, eğitim düzeyi Üniversite olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Ortaokul olanların Ceza sistemi puanı, eğitim düzeyi Yüksek Lisans/Doktora olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Lise olanların Ceza sistemi puanı, eğitim düzeyi Üniversite olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Eğitim düzeyi Lise olanların Ceza sistemi puanı, eğitim düzeyi Yüksek Lisans/Doktora olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$).

Araştırmaya katılanların Caydırıcılık puanı ortalamalarının eğitim düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan

Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunamamıştır ($p=0,181>0,05$).

Eğitim düzeyi ilkokul, ortaokul ve lise olanların, eğitim düzeyi üniversite ve yüksek lisans/doktora olanlara göre, etkinlik ve algılama ve ceza sistemi faktörlerine verdiği önem düzeylerinin anlamlı olarak yüksek olmasının nedeni, vergi suç ve cezalarına gösterdikleri davranış ile ilgili olabilir. Eğitim düzeyi düşük olan katılımcılar, vergi suç ve cezalarını ve bunları koyan ve uygulayan devlet hakkında olumsuz davranış geliştirebilirler. Çünkü, verginin alınma amacını kendilerine açıklayamayanlar, vergi suçlarını işlemekten kaçınmayacaklar ve verilecek cezalar karşısında da tepkilerini koyabileceklerdir.

Tablo 22. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Yaş Değişkenine Göre Farklılaşması

	Grup	N	Ort	Ss	KW	p
Etkinlik ve Algılama	18-25	20	3,223	0,624	56,912	0,000
	26-35	174	3,076	0,790		
	36-45	175	3,622	0,666		
	46 ve üstü	117	3,655	0,694		
Ceza sistemi	18-25	20	3,042	0,631	11,625	0,009
	26-35	174	2,883	0,546		
	36-45	175	2,989	0,649		
	46 ve üstü	117	2,710	0,856		
Caydırıcılık	18-25	20	3,850	1,215	4,958	0,175
	26-35	174	4,098	0,640		
	36-45	175	4,111	0,486		
	46 ve üstü	117	4,252	0,345		

Hipotezler

H₀: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında yaşlarına göre anlamlı fark yoktur (Red).

H₁: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında yaşlarına göre anlamlı fark vardır (Kabul).

Araştırmaya katılanların Etkinlik ve Algılama puanı ortalamalarının yaş değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan

Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,000<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; yaş grubu 36-45 olanların Etkinlik ve Algılama puanı, yaş grubu 18-25 olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,002<0,01$). Yaş grubu 46 ve üstü olanların Etkinlik ve Algılama puanı, yaş grubu 18-25 olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,001<0,01$). Yaş grubu 36-45 olanların Etkinlik ve Algılama puanı, yaş grubu 26-35 olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Yaş grubu 46 ve üstü olanların Etkinlik ve Algılama puanı, yaş grubu 26-35 olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$).

Araştırmaya katılanların Ceza sistemi puanı ortalamalarının yaş değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,009<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; yaş grubu 26-35 olanların Ceza sistemi puanı, yaş grubu 46 ve üstü olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,041<0,05$). yaş grubu 36-45 olanların Ceza sistemi puanı, yaş grubu 46 ve üstü olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,003<0,01$).

Araştırmaya katılanların Caydırıcılık puanı ortalamalarının yaş değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p=0,175>0,05$).

Tablo 23. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Meslek Değişkenine Göre Farklaşması

	Grup	N	Ort	Ss	KW	p
Etkinlik ve Algılama	Vergi Denetmeni	95	2,471	0,537	201,440	0,000
	Vergi Mahkemesi Hakimi	33	2,880	0,360		
	Serbest Muhasebeci	27	3,685	0,514		
	SMMM	90	3,854	0,350		
	YMM	16	3,793	0,251		
	Vergi Mükellefi	225	3,663	0,681		
Ceza sistemi	Vergi Denetmeni	95	2,445	0,570	167,133	0,000
	Vergi Mahkemesi Hakimi	33	2,402	0,353		
	Serbest Muhasebeci	27	3,003	0,553		
	SMMM	90	2,806	0,445		
	YMM	16	1,656	0,594		
	Vergi Mükellefi	225	3,249	0,586		
Caydırıcılık	Vergi Denetmeni	95	4,100	0,608	12,337	0,030
	Vergi Mahkemesi Hakimi	33	4,106	0,583		
	Serbest Muhasebeci	27	4,407	0,341		
	SMMM	90	4,200	0,555		
	YMM	16	4,125	0,342		
	Vergi Mükellefi	225	4,084	0,584		

Hipotezler

H₀: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında mesleklerine göre anlamlı fark yoktur (Red).

H₁: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında mesleklerine göre anlamlı fark vardır (Kabul).

Araştırmaya katılanların Etkinlik ve Algılama puanı ortalamalarının meslek değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,000<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$).

Mesleği Serbest Muhasebeci olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği SMMM olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). mesleği YMM olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Mükellefi olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Serbest Muhasebeci olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). mesleği SMMM olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği YMM olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). mesleği Vergi Mükellefi olanların Etkinlik ve Algılama puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$).

Araştırmaya katılanların Ceza sistemi puanı ortalamalarının meslek değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,000<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; mesleği Serbest Muhasebeci olanların Ceza sistemi puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği SMMM olanların Ceza sistemi puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Denetmeni olanların Ceza sistemi puanı, mesleği YMM olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Mükellefi olanların Ceza sistemi puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Serbest Muhasebeci olanların Ceza sistemi puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği SMMM olanların Ceza sistemi puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Ceza sistemi puanı, mesleği YMM olanların Ceza sistemi puanından

yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Mükellefi olanların Ceza sistemi puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Serbest Muhasebeci olanların Ceza sistemi puanı, mesleği YMM olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Mükellefi olanların Ceza sistemi puanı, mesleği Serbest Muhasebeci olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,019<0,05$). Mesleği SMMM olanların Ceza sistemi puanı, mesleği YMM olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Mükellefi olanların Ceza sistemi puanı, mesleği SMMM olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Mesleği Vergi Mükellefi olanların Ceza sistemi puanı, mesleği YMM olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$).

Araştırmaya katılanların Caydırıcılık puanı ortalamalarının meslek değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($KW=12,337$; $p=0,030<0,05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; mesleği Serbest Muhasebeci olanların Caydırıcılık puanı, mesleği Vergi Denetmeni olanların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,003<0,01$). Mesleği Serbest Muhasebeci olanların Caydırıcılık puanı, mesleği Vergi Mahkemesi Hakimi olanların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,019<0,05$). Mesleği Serbest Muhasebeci olanların Caydırıcılık puanı, mesleği YMM olanların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,021<0,05$). Mesleği Serbest Muhasebeci olanların Caydırıcılık puanı, mesleği Vergi Mükellefi olanların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,003<0,01$).

Mesleği vergi denetmeni ve vergi mahkemesi hakimi olanların etkinlik ve algılama ve ceza sistemi faktörüne verdikleri önem düzeyinin serbest muhasebeci, SMMM ve YMM olanlardan düşük olmasının nedeni, meslekleri itibarıyla buldukları konumla ilgili olabilir. Bu meslek grupları, devletin vergi suç ve cezaları ile ilgili görev verdiği kişilerden oluşur. Örneğin, vergi denetmenleri, vergi idaresi adına denetim yapmakta ve vergi suçu işlenip işlenmediğini araştırmaktadır. Vergi mahkemesi hakimleri ise eğer ortada bir suç varsa, suçu işleyene ceza verecek olan kişidir. Dolayısıyla bu meslek

grupları, vergi cezalarının ağır olmadığını, hapis cezalarının gerekli olduğunu, vergi denetimlerinin mutlaka artırılması gerektiğini, anketimizle belirtmek istemiş olabilirler.

Tablo 24. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Kayıtlı Vergi Mükellefi Olma Süresi Değişkenine Göre Farklaşması

	Grup	N	Ort	Ss	KW	p
Etkinlik ve Algılama	1-5	155	3,262	0,764	21,346	0,000
	6-10	129	3,410	0,792		
	11-20	138	3,465	0,720		
	21 ve üstü	64	3,709	0,723		
Ceza sistemi	1-5	155	2,992	0,563	8,273	0,041
	6-10	129	2,844	0,661		
	11-20	138	2,862	0,673		
	21 ve üstü	64	2,767	0,923		
Caydırıcılık	1-5	155	4,045	0,719	9,330	0,025
	6-10	129	4,143	0,485		
	11-20	138	4,127	0,527		
	21 ve üstü	64	4,313	0,315		

Hipotezler

H₀: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında kayıtlı vergi mükellefi olma süresine göre anlamlı fark yoktur (Red).

H₁: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında kayıtlı vergi mükellefi olma süresine göre anlamlı fark vardır (Kabul).

Araştırmaya katılanların Etkinlik ve Algılama puanı ortalamalarının kayıtlı vergi mükellefi olma süresi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,000<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 6-10 yıl olanların Etkinlik ve Algılama puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 1-5 yıl olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,040<0,05$). Kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 11-20 yıl olanların Etkinlik ve Algılama puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 1-5 yıl olanların Etkinlik

ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,018<0,05$). Kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 21 yıl ve üstü olanların Etkinlik ve Algılama puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 1-5 yıl olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 21 yıl ve üstü olanların Etkinlik ve Algılama puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 6-10 yıl olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,006<0,01$). Kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 21 yıl ve üstü olanların Etkinlik ve Algılama puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 11-20 yıl olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,004<0,01$).

Araştırmaya katılanların Ceza sistemi puanı ortalamalarının kayıtlı vergi mükellefi olma süresi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,041<0,05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 1-5 yıl olanların Ceza sistemi puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 6-10 yıl olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,017<0,05$). Kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 1-5 yıl olanların Ceza sistemi puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 21 yıl ve üstü olanların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,022<0,05$).

Araştırmaya katılanların Caydırıcılık puanı ortalamalarının kayıtlı vergi mükellefi olma süresi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,025<0,05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 21 yıl ve üstü olanların Caydırıcılık puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 1-5 yıl olanların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,007<0,01$). Kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 21 yıl ve üstü olanların Caydırıcılık puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 6-10 yıl olanların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,007<0,01$). Kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 21 yıl ve üstü olanların Caydırıcılık puanı, kayıtlı vergi mükellefi olma süresi 11-20 yıl olanların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,013<0,05$).

Mükellefiyet süresinin 1-5 arası olanların, etkinlik ve algılama ve caydırıcılık faktörüne verdiği önem düzeyinin, mükellefiyet süresi 21 ve üstü olanlardan daha düşük olmasının nedeni deneyim ve tecrübeden kaynaklanabilir. Mükellefiyet süresi arttıkça, vergilendirme işlemleri konusunda daha fazla deneyim kazananlar, hangi eylemlerinden ne tür bir yaptırımla karşılaşabileceklerini kestirebilirler. Bu durum, aynı zamanda, cezalar konusunda, daha olgun bir davranış biçimi geliştirmelerinden oluşabilir.

Tablo 25. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeylerinin Dahil Olduğu Kazanç Grubu Değişkenine Göre Farklaşması

	Grup	N	Ort	Ss	KW	p
Etkinlik ve Algılama	Ticari kazanç	140	3,831	0,483	228,143	0,000
	Zirai kazanç	27	3,922	0,379		
	Serbest meslek kazancı	150	3,765	0,494		
	Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı	17	3,163	0,936		
	Ücret	152	2,634	0,596		
Ceza sistemi	Ticari kazanç	140	3,223	0,577	126,065	0,000
	Zirai kazanç	27	3,556	0,586		
	Serbest meslek kazancı	150	2,767	0,620		
	Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı	17	3,412	0,544		
	Ücret	152	2,516	0,579		
Caydırıcılık	Ticari kazanç	140	4,057	0,563	18,738	0,001
	Zirai kazanç	27	4,296	0,505		
	Serbest meslek kazancı	150	4,213	0,509		
	Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı	17	3,765	0,589		
	Ücret	152	4,125	0,618		

Hipotezler

H₀: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında dahil olduğu kazanç gruplarına göre anlamlı fark yoktur (Red).

H₁: Araştırmaya katılanların vergi cezalarının etkinliğini belirleme ölçeği alt boyutları arasında dahil olduğu kazanç gruplarına göre anlamlı fark vardır (Kabul).

Araştırmaya katılanların Etkinlik ve Algılama puanı ortalamalarının dahil olduğu kazanç grubu değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,000<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; Ticari kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Etkinlik ve Algılama puanı, Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların olanların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Zirai kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Etkinlik ve Algılama puanı, Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Serbest meslek kazancı grubuna dahil olan katılımcıların Etkinlik ve Algılama puanı, Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Etkinlik ve Algılama puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$).

Araştırmaya katılanların Ceza sistemi puanı ortalamalarının dahil olduğu kazanç grubu değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,000<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; Zirai kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Ticari kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,010=0,01$). Ticari kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Serbest meslek kazancı grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Ticari kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Zirai kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Serbest meslek kazancı grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Zirai kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Serbest meslek kazancı grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Serbest meslek kazancı grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$). Menkul

veya gayrimenkul sermaye iradı kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanı, Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Ceza sistemi puanından yüksektir ($p=0,000<0,01$).

Araştırmaya katılanların Caydırıcılık puanı ortalamalarının dahil olduğu kazanç grubu değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($p=0,001<0,01$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Buna göre; Zirai kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanı, Ticari kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,003<0,01$). Serbest meslek kazancı grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanı, Ticari kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,005<0,01$). Ticari kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanı, Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,036<0,05$). Zirai kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanı, Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,002<0,01$). Serbest meslek kazancı grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanı, Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,003<0,01$). Ücret kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanı, Menkul veya gayrimenkul sermaye iradı kazanç grubuna dahil olan katılımcıların Caydırıcılık puanından yüksektir ($p=0,021<0,05$).

Tablo 25'deki bu sonuçlara baktığımızda, diğer kazanç gruplarının etkinlik ve algılama, ceza sistemi ve caydırıcılık faktörlerine verdiği önem düzeyinin, kazancı ücret olanlara göre yüksek çıkması, vergi suç ve cezalarına gösterilen ilgiden kaynaklanabilir. Çünkü, ücretli çalışanların vergisi kaynaktan kesme usulüne göre ödendiğinden suç ve cezaları konusunda ilgisiz kaldıklarını söyleyebiliriz.

3.4.6. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Spearman Korelasyon Analizi İle İncelenmesi

Tablo 26. Araştırmaya Katılanların Vergi Cezalarının Etkinliğini Belirleme Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Spearman Korelasyon Analizi ile İncelenmesi

Boyutlar	Boyut	N	r	p
Ceza sistemi	Etkinlik ve Algılama	486	0,323	0,000
Caydırıcılık	Etkinlik ve Algılama	486	0,135	0,003
Caydırıcılık	Ceza sistemi	486	0,093	0,041

Tablo 26'dan anlaşılacağı üzere, ceza sistemi puanları ile etkinlik ve algılama puanları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %32,3 düzeyinde pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,323$; $p=0,000<0,01$). Buna göre ceza sistemi puanı arttıkça etkinlik ve algılama puanı da artmaktadır.

Caydırıcılık puanları ile etkinlik ve algılama puanları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %13,5 düzeyinde pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,135$; $p=0,003<0,01$). Buna göre caydırıcılık puanı arttıkça etkinlik ve algılama puanı da artmaktadır.

Caydırıcılık puanları ile ceza sistemi puanları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %9,3 düzeyinde pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,093$; $p=0,041<0,05$). Buna göre caydırıcılık puanı arttıkça ceza sistemi puanı da artmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi sistemi içerisinde yer alan vergi cezaları, yükümlülerin kanuna uymamaları karşısında işledikleri suçun yaptırımını olarak uygulanmaktadır. Vergi suçuna karşı ceza verilmesinin amaçları, suçun önlenmesi, vergi tahsilatının en az kayıpla gerçekleştirilmesi ve adaletin sağlanmasıdır. Vergi idaresi bu amaçları gerçekleştirmek için vergi ceza sistemini en iyi şekilde tesis etmelidir.

Ceza sisteminden öncelikli kastımız vergi yasalarıdır. Bir eylemin suç olabilmesi için, kanunda yazılı unsurları taşıması gerekir. Aynı zamanda bu suçun karşılığında uygulanacak yaptırımın yani cezanın da açıkça belirtilmesi gerekir. Diğer bir husus, cezanın sadece suçu işleyen kişiye verilmesidir. Cezaların şahsiliği ilkesi adını verdiğimiz bu durum, kanunda suç olarak teşkil edilmiş fiili kim icra etmişse ceza sorumluluğunun da o kişiye ait olmasını ifade eder. Bunlarla birlikte, verilecek bir cezanın işlenen suç ile orantılı olması gerekmektedir. Ceza sisteminden diğer bir maksat, ceza uygulamalarıdır. Vergi idaresi yaptırım uygularken adil olmalı ayrımcılık yapmamalıdır. Aksi takdirde devlete olan güven sarsılacak ve suç işleme duygusu normalleşecektir.

AB'ye tam üyelik yolunda ilerleyen Türkiye için AB vergi uyumlaştırması çerçevesinde, vergi ceza sistemimizin de yeniden incelenmesi gerekmektedir. Birliğe üye ülkelerde vergi suçu işleyenlere idari ve cezai yaptırımların yanında, meslek ve sanatın tatil edilmesi, sürücü belgesinin iptal edilmesi, medeni ve seçme ve seçilme hakkından mahrum bırakma gibi farklı yaptırımlar öngörülmüştür. Vergi ceza sistemimiz içinde, farklı yaptırım türleri olarak, kamu ihalelerine ve görevlerine alınmama, ihtiyati haciz gibi farklı uygulamalar vardır. Ancak, caydırıcılığın ve dolayısıyla etkinliğin sağlanması için, AB ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de daha çeşitli yaptırım türleri geliştirilebilir.

Vergi mahkemelerinin iş yükü oldukça fazladır. Dava dosyalarının önemli bir kısmı bir sonraki döneme kalmaktadır. Bu durumun giderilmesi için ayrıca bir vergi yargısı tesis edilmeli ve vergi ceza mahkemeleri kurulmalıdır. Ayrıca idare aleyhine daha fazla karar verildiği göz önüne alındığında, vergi idaresi işlemlerinde daha dikkatli olmalıdır.

Vergi yükümlülerinin cezayı nasıl algıladıklarına neden olan bazı faktörler vardır. Bunlar; vergi bilinci ve vergi ahlakı, mükelleflerin bilgi düzeyi, sosyal ve hukuki faktörlerdir. Bir vergi sisteminin başarısı için toplumun inancı ve desteği zorunludur. Bu nedenle devlet, vergi bilincini geliştirmeli, vergi toplamanın gerekli ve adil olduğuna mükellefleri inandırmalıdır. Vergi yükümlülerine, vergi bilincinin sağlanması konusunda, gerekli eğitimler verilmelidir. Çünkü kişi bilgisi düzeyinde algılama yapar ve buna göre hareket eder. Bu nedenle, vergi yönetimini elinde bulunduran Gelir İdaresi, bünyesi içinde mükellefleri bilgilendirecek yapıları daha da güçlendirmelidir.

İstanbul ilindeki vergi denetmenleri, vergi mahkemesi hakimleri, vergi mükellefleri, serbest muhasebeciler, SMMM ve YMM'ler gibi vergiyle yakından ilgili olan katılımcılarla yapılan alan araştırmasında, Türkiye'de vergi cezalarının etkinliği incelenmiş, çıkan sonuçlar ve bu sonuçlara göre de bazı öneriler ortaya konulmuştur.

Bu araştırma İstanbul iline yönelik yapılmıştır. Ancak bu konunun, ülke genelinde yapılarak daha sağlıklı sonuçlar elde edilmesi de mümkündür.

Anketin ilk sorusu olan, vergi suçlarını önlemede vergi cezaları etkilidir sorusu tek başına cezaların etkin olup olmadığını belirlemede yeterli değildir. Dolayısıyla, cezaların etkinliğini belirlemek için önceden belirlediğimiz ana problem ve bunun alt problemlerine cevap aranmıştır. Bu problemleri belirlemek için de farklı sorular sorulmuştur.

Türkiye'de uygulanmakta olan vergi cezaları caydırıcı mıdır? birinci alt sorusuna aldığımız cevap, cezaların caydırıcı olmadığı yönündedir. Anket sonuçlarına göre, vergi cezalarının ağır olduğu belirtilmesine rağmen, caydırıcı olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu durumda, cezaların caydırıcı olmasının, vergi cezalarının ağır olmasından kaynaklanmadığını söyleyebiliriz. Zaten, cezaların hafifletilmesinin vergi kayıp ve kaçığının azalmasına neden olmayacağı, dolayısıyla vergi suçunun işleneceği görüşünde olunması da bu durumu destekler niteliktedir.

Caydırıcılık alt faktörünü oluşturan diğer sorumuz olan, vergi denetimlerinin artması mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller, görüşünün katılımcılar tarafından

onaylanması, vergi cezalarının caydırıcı bir güç olabilmesinin denetimlerin artmasıyla gerçekleşeceğini göstermektedir.

Ancak, bilindiği gibi Türkiye’de vergi denetimleri çok düşük seviyededir. Bunun sebebi denetim kadrolarının yetersiz olması ve örgütlenme sorunu olabilir. O halde denetim kadroları artırılmalıdır. Bununla beraber denetim yapılırken amaç, vergi kaybını önlemenin yanında mükelleflerin eğitilmesi ve vergi bilincinin yerleştirilmesi de olmalıdır. Denetimlerin yanında yukarıda da bahsettiğimiz gibi farklı yaptırım türleri geliştirilmelidir.

İkinci alt problemimiz olan, vergi mükelleflerinin ceza sistemine karşı geliştirmiş oldukları davranışlar nelerdir sorusu hakkında genel bir kanı oluşmuştur. Şöyle ki, vergi ceza uygulamalarının adil olmadığı ve vergi idaresinin ceza uygulamalarında ayrımcılık yaptığı ortaya çıkmıştır. Bunun nedenleri, af uygulaması veya uzlaşma olabilir. Her ne kadar anketin son sorusunda, uzlaşma müessesesi vergi idaresi ile mükellef barışına katkı sağlar durumu kabul edilen bir durum olsa da bazen kısmi bir af olarak görülmektedir. Af müessesesi ise çoğu zaman, dürüst yükümlülerin doğru beyanda bulunmak ve dolayısıyla vergi ödevini yerine getirmek ile hata ettiklerine ve bundan kendilerinin zararlı çıktıklarını düşünebilmelerine neden olabilmektedir. Bu hususlar ise, devlete karşı güven eksikliği ve vergi bilincinin gelişmemesi ve vergi suçu işlemenin doğal sayılması gibi davranış tiplerinin oluşmasına neden olacaktır.

Anket sonucuna göre, ülkemizde uygulanan vergi cezalarının ağır olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum, hapis cezalarının kaldırılması ve vergi suçlarına karşı sadece para cezası verilmesinin istenmesinden de anlaşılabilir.

Bununla birlikte, eğer işlenecek suç hafif ya da mali bir suç ise buna verilecek ceza da mali olmalıdır. Bu cevabı destekler nitelikte olan diğer bir sonuç ise, iş yeri kapatma cezasının kaldırılmasının yerinde olduğunun saptanmasıdır.

Çalışmanın sonucunda, vergi cezalarının etkin olmadığı ortaya çıkmıştır. Bunun nedenleri; vergi cezalarının caydırıcı güce sahip olmaması, ülkemizde uygulanan vergi denetimlerinin yetersiz kalması, ceza sistemine karşı bir güvensizlik duyulması, vergi

mahkemelerince vergi idaresinin yaptığı işlemlerin çoğunda hukuka aykırılık tespit edilmesi ve vergi bilincinin yerleşmemesi şeklinde sayılabilir.

Son olarak, devletin vergi cezalarını caydırıcı bir unsur olarak yeniden değerlendirmesi gerekmektedir. Suç ve cezalar yeniden gözden geçirilmelidir. Aynı şekilde, insanlarda vergi bilincini geliştirmek için eğitimler verilebilir. Örneğın, vergi bilinci konusu okullarda ders olarak gösterilebilir. Vergi denetimleri artırılmalıdır. Vergi idaresi işlem tesis ederken daha dikkatli olmalıdır. AB ülkelerinde olduğu gibi, mesleki faaliyetlerin tatil edilmesi, sürücü belgesinin iptali, medeni haklardan ve seçme ve seçilme hakkından yoksun bırakılması gibi farklı yaptırımlar getirilebilir.

KAYNAKÇA

- Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Vergi Mahkemeleri İş Yükü”, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari13.pdf, 28.12.2010.
- AKTAN, Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, 08.11.2010.
- AKTAN, Coşkun Can ve Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/geriye-dogru-vergileme.pdf, 27.10.2010.
- ALPTÜRK, Ercan, “Vergi Mevzuatı Kapsamında Suç Delilleri Hakkında Değerlendirmeler”, <http://paribus.tr.googlepages.com/alpturk5.doc>, 18.11.2008
- ALTUN, N., M. Küçük ve C. Şanver (2003), *Vergi Barışı Kanunu Uygulamaları*, 3. Baskı, Sakarya Üniversitesi, Sakarya Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi (SESAM).
- ALTUNIŞIK, R., R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu ve E. Yıldırım (2002), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Sakarya.
- ASLAN, Memduh (2008), *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- ASLAN, Murat ve Gamze Öz (2009), “Mükelleflerin ve Vergi Dairesi Personelinin Vergi Bilinç Düzeyleri Üzerine Bir Uygulama Çalışması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 32, Sayı: 253, Ekim, s. 120-129.
- AY, Ercan (2006), *Vergi Suç ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- AY, Hakan ve Ömer Çakıcı (2001), “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 21 , Sayı: 242, Ekim, s. 150-159.
- AYDIN, Ali Rıza (2008), “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 31, Sayı: 233, Şubat, s. 13-28.
- AYDOĞDU, F. İsmail Hakkı (2009), *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- AYGEN, Filiz (2003), *Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BAĞDINLI, İ. Halil (2008), “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 31, Sayı: 233, Şubat, s. 36-51.
- BATIREL, Ömer Faruk ve İlhan Uçkun (1991), *Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü*, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul.
- BAYKARA, Bekir, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/idari_Vergi_Suc_ve_Cezalarinda_Kanunilik_ilkesi.doc, 18.11.2008.
- BAYKARA, Bekir (2008), “Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 28, Sayı: 325, Eylül, s. 10-14.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin (1996), *Vergi Ceza Hukuku*, Kocatepe Üniversitesi Yayını-5, Afyon.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin (2005), *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin (2006), *Vergi Ceza Hukuku*, Külçüoğlu Yayınları, 3. Baskı, Afyonkarahisar.
- BİLGİN, Sibel (2006), *Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve*

Değerlendirilmesi, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

BULUT, Mustafa ve Mefkûre Seda Çalışkan (2009), “Vergi Cezalarına Nöroekonomi Bilimi Açısından Bakış”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 28, Sayı: 333, Mayıs, s. 56-60.

BÜLBÜL, Duran (2003), *Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

BÜYÜKÖZTÜRK, Şener (2002), *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, 2. Baskı, Pegem Yayıncılık, Ankara.

CANDAN, Turgut (1995), *Vergi Suç ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

CANDAN, Turgut (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 12. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

ÇAK, Murat (2008), *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.

ÇİÇEK, H., M. Karakaş ve A. Yıldız (2007), *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algulama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.

DOĞRUSÖZ, Bumin (2005) , “Yeni Ceza Kanunu Ve Vergi Suçları”, <http://www.senaymm.com/makale/20050524115444.doc>, 18.11.2008.

DOĞRUSÖZ, Bumin (2008), “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 31, Sayı: 233, Şubat, s. 95-101.

DURSUN, Hasan (2008), *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Feragat ve Kabul*, DPT (Devlet Planlama Teşkilatı) Yayını, Ankara.

EDİZDOĞAN, Nihat (1982), *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Bursa.

ERDAĞ, Nevzat (2006), *Vergi İdaremi ve Denetim Müessesesi*, Arıkan Yayınevi, İstanbul.

- FERHATOĞLU, Emrah ve Gizem Poyraz Ferhatoğlu (2010), “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 29, Sayı: 342, Şubat, s. 150-163.
- GAMGAM, Hazma ve Bülent Altunkaynak (2008), “Parametrik Olmayan Yöntemler”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Aylar İtibariyle Mükellef Sayıları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20102.htm, 28.11.2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “2009 Yılı Faaliyet Raporu”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, 25.01.2010.
- GÜÇLÜ, Faruk (1998), *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı*, Ürün Yayınları, Ankara.
- GÜLSEVEN, Mustafa (2001), Vergi Suçunun Unsurları, Tanımı Ve Cezaları http://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm, 18.11.2008
- HATİPOĞLU, Mehmet (2007), *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)*, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hukuki Net (2010), “Tahsilat İç Genelgesi Seri No 2010/1”, <http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=3828>, 01.11.2010
- İLHAN, Gökalg (2007), *Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KALAYCI, Şeref (2005), *SPPS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ, Yusuf (1995), *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Yayınevi, İstanbul.
- KARAKOÇ, Yusuf (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

- KELEŞ, Yusuf (2002), “Yine mi Af, Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 21, Sayı 249, Mayıs s. 75-84.
- KIZILOT, Şükrü ve Zuhal Kızılot (2005), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 10. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KONAK, Ahmet Cihad (2009), *Türkiye’de Vergilemenin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- MUTLU, Abdullah (2009), *Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- NAZALI, Ersin (2010), “Nitelikli Vergi Ziyai Cezası (Kaçakçılık) Öngören Tarhiyat ve Ceza Kesme İşlemlerinde Uzlaşma Talep Edilmelidir”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 29, Sayı: 342, Şubat, s. 45-51.
- OK, Nuri ve Ahmet Gündel (2002), *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ÖCAL, F. Mete (2001), *Vergi Suç ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun ve Cezasının İncelenmesi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÖNCEL, M., A. Çağan ve M. Kumrulu (2007), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZBALCI, Yılmaz (2004), *Vergi Davaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- ÖZDAMAR, Kazım (1999), *Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi*, 2. Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- ÖZYURT, Murat (2010), “213 Sayılı VUK’ un 359. Maddesindeki Suçlarda 5237 Sayılı TCK İle Belirlenen Yeni Zamanaşımı Süresi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: 18, Sayı: 126, Mart, s. 22-25.
- PEHLİVAN, Osman (2006), *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon.

- PEKŞEN, Fatih (2009), *Türk Vergi Ceza Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SABAN, Nihal (2005), *Genel Kısım Vergi Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul.
- Sakarya Üniversitesi, “Hipotez Testleri”,
<http://web.sakarya.edu.tr/~adurmus/statistik/acikogretim/unite09.pdf>, 20.12.2010.
- Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı,
http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/vergi_suc_cezalari.pdf, 18.11.2008.
- SARAÇOĞLU, Fatih (2008), “Anket Sonuçları Çerçevesinde Vergi Oranlarının Kaçakçılık Üzerine Etkilerinin Analizi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 28, Sayı: 326, Ekim, s. 109-120.
- SARAÇOĞLU, Fatih (2006), *Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- SARIOĞLU, Fahri (2002), “Vergi Ziyatı Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/05a/02.htm> , 18.11.2008.
- SEVEN, Bülent (2001), “Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımın Niteliği Konusundaki Tartışmalar”,
http://www.turkhukusitesi.com/makale_35.htm , 07.11.2010.
- ŞENYÜZ, Doğan (2003), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ŞİMŞEK, Efsun (2007), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ŞİN, Sevil (2005), *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- TAŞ, Fatma (2007), *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- TEKİN, Fazıl ve Ali Çelikkaya (2007), *Vergi Denetimi*, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- TUNÇER, Mehmet (2003), “Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 26, Sayı 181, Ekim, s. 92-114.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği, “Meslek Mensubu Dağılım Tablosu: SM ve SMMM”, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobweb/db/dosyalar/istatistikler10.pdf>, 03.12.2010.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği, “Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (YMM)”, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobweb/db/dosyalar/istatistikler9.pdf>, 03.12.2010.
- ÜSTÜN, Süleyman ve Gülden Şişman (2009), “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 29, Sayı: 339, Kasım, s. 143-154.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman (2001), *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÜYÜMEZ, M. Erkan (2004), *Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, Basılmamış Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÜZGÖR, İsmail (2008), *Türkiye’de Vergi Yargısı ile İdari Yargı Arasındaki Görev Ayrımı*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vergi Cezasının Ödenmesi, Kalkması ve Ceza Kesilmeyecek Haller <http://www.isletme.biz/vergi-hukuku/vergi-cezasinin-odenmesi-kalkmasi-ve-ceza-kesilmeyecek-h.html>, 18.11.2008.
- Vergi Suç ve Cezaları http://emu.edu.tr/hukuk/html/ceza_hukuku5.htm, 18.11.2008.
- YALTI, Billur (2006), *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul.

- YALTI, Billur (2008), “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 31, Sayı, Şubat, s. 105-122.
- YARAŞLI, Genç Osman (2005), *Türkiye’de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara.
- YAŞARAN, Erhan (2009), *Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıflar*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara.
- YERELİ, Ahmet Burçin (2001), “ Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 26, Sayı 237, Mayıs, s. 113-116.
- YILMAZ, Elif (2008), *Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YİĞİT, Uğur (2004), *Vergi Usul Hukukunda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, Ankara.
- YÜKSEL, Akif (2005), *Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

EKLER

Ek 1: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ETKİNLİĞİ KONUSUNDA ANKET ÇALIŞMASI

Değerli katılımcı, bu anket, vergi cezalarının etkinliğini belirlemek amacıyla uygulanmaktadır. Görüşleriniz yalnızca bilimsel bir araştırmada kullanılacaktır. Sizinle ilgili bilgilere yer verildikten sonra vergi cezalarının etkinliği ile ilgili önermelere yer verilmiştir. Lütfen önermeleri dikkatle okuyarak, belirtilen görüşe ne derece katıldığınızı ilgili bölüme çarpı (x) işareti koyarak belirtiniz. Lütfen hiçbir soruyu boş bırakmayınız. Bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

Erdem YILMAZ

Sakarya Üniversitesi

Yüksek Lisans Öğrencisi

A.

1. Cinsiyetiniz?

Bay () Bayan ()

2. Eğitim düzeyiniz?

İlkokul () Ortaokul () Lise () Üniversite () Yüksek Lisans () Doktora ()

3. Yaşınız?

18-25 () 26-35 () 36-45 () 46-55 () 56 ve üstü ()

4. Mesleğiniz?

Vergi Denetmeni () Vergi Yargısı Hâkimi () Serbest Muhasebeci ()

SMMM () YMM () Diğer ()

5. Kaç yıldır kayıtlı vergi mükellefisiniz?

1-5 () 6-10 () 11-20 () 21-30 () 31 ve üstü ()

6. Hangi kazanç grubuna dâhilsiniz?

Ticari Kazanç () Zirai Kazanç () Serbest Meslek Kazancı ()

Menkul veya Gayrimenkul Sermaye İradı () Ücret () Diğer ()

B.	Aşağıdaki Görüşler Hakkındaki Düşünceleriniz Nelerdir?	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
7.	Vergi suçlarını önlemek için vergi cezaları etkilidir.					
8.	Türkiye’de uygulanan vergi cezaları ağırdır.					
9.	Vergi suçlarına karşı verilen hapis cezası kaldırılmalıdır.					
10.	Yürürlükteki vergi cezaları ağır olmasına rağmen, mükelleflerin yeterli bilgisi olmadığından etkinliği düşüktür.					
11.	Vergi suçu işlendiğinde sadece para cezası verilmelidir.					
12.	Türkiye’de vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.					
13.	Türkiye’de vergi denetimi yeterince etkindir.					
14.	Vergi denetimlerinin artması, mükelleflerin rahat vergi suçu işlemesini engeller.					
15.	Türkiye’deki vergi ceza uygulamaları adil değildir.					
16.	Vergi cezalarının hafifletilmesi vergi kayıp ve kaçığının azalmasına neden olur.					
17.	İşyeri kapatma cezasının kaldırılması yerindedir.					
18.	Vergi suçlarının yaptırımı olarak hapis cezası beni para cezasından daha çok etkiler.					
19.	Mali suçların cezası mali olmalıdır.					
20.	Vergi idaresi ceza uygulamalarında ayrımcılık yapmaktadır.					
21.	Uzlaşma müessesesi vergi idaresi ile mükellef barışına katkı sağlar.					

ÖZGEÇMİŞ

Erdem YILMAZ 1985 yılında Zonguldak'ta doğdu. 2002 yılında Çankaya Cumhuriyet Anadolu Lisesi'nden mezun oldu. Aynı yıl girdiği Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden 2006 yılında mezun olan YILMAZ, hala 2007 yılında giriş yaptığı Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Maliye Ana Bilim Dalı'nda yüksek lisans öğrenimini sürdürmekte ve 2006 yılından beri bir kamu kurumunda çalışmaktadır.